

www.cralmaremma.it

www.mutuaperlamaremma.it

www.bancamaremma.it



Banca della Maremma
Credito Cooperativo di Grosseto



Cral Maremma

Banca della Maremma



Banca della Maremma - Credito Cooperativo di Grosseto
Corso Carducci 14 Grosseto - 0564.438200 - info@bancamaremma.bcc.it
I nostri sportelli: Grosseto, Marina di Grosseto, Castiglione della Pescaia,
Braccagni, Magliano in Toscana, Montiano, Paganico.



3 dicembre 2014

Manuale Pratico delle Associazioni Sportive Dilettantistiche

QUADERNI DELL'ODCEC DI GROSSETO

a cura di:

Alberto Bambagini, Simone Battisti, Francesco Del Mazza, Claudio Gesi, Stefano Fini,
Barbara Bocchi, Federico Moscatelli, Monia Viti, Maria Flavia Cutini



Banca della Maremma
Credito Cooperativo di Grosseto

Manuale Pratico delle Associazioni Sportive Dilettantistiche

QUADERNI DELL'ODCEC DI GROSSETO

a cura di:

Alberto Bambagini, Simone Battisti, Francesco Del Mazza, Claudio Gesi, Stefano Fini, Barbara Bocchi, Federico Moscatelli, Monia Viti, Maria Flavia Cutini

1. La disciplina civilistica delle associazioni e società sportive dilettantistiche

1.1 La classificazione degli enti sportivi

1.1.1 La macro area degli enti non commerciali

1.1.2 Gli enti sportivi

1.2 Le associazioni e le società sportive dilettantistiche nell'Ordinamento italiano

1.2.1 Profili comuni e diversità

1.2.2 Le associazioni

1.2.2.1 Le associazioni riconosciute

1.2.2.2 Le associazioni non riconosciute

1.2.3 Le società

1.3. La costituzione

1.3.1 L'atto costitutivo e lo statuto

1.3.1.1 La forma degli statuti delle associazioni riconosciute

1.3.1.2 La forma degli statuti delle associazioni non riconosciute

1.3.1.3 La forma degli statuti delle società

1.3.2 Il patrimonio

1.3.3 Gli organi sociali

1.3.3.1 L'organizzazione interna

1.3.3.2 L'assemblea

1.3.3.3 L'organo amministrativo

1.3.3.4 Profili specifici delle associazioni

1.3.3.5 Profili specifici delle società

2. La disciplina fiscale e contabile degli enti sportivi dilettantistici

2.1 Classificazione degli enti sportivi dilettantistici nell'ordinamento tributario nazionale

2.1.1 Appartenenza al genus degli enti non commerciali

2.1.2 Attività istituzionale, attività decommercializzata, attività commerciale, altri introiti

2.1.3 Le società di capitali e cooperative

2.2 Gli adempimenti fiscali e contabili

2.2.1 Gli adempimenti fiscali contestuali e successivi alla costituzione

2.2.1.1 Domanda di attribuzione del codice fiscale

2.2.1.2 Ufficio registro – atti privati dell'Agenzia delle Entrate

2.2.1.3 L'iscrizione nel Registro del CONI

2.2.1.4 Domanda di attribuzione della partita iva

2.2.1.5 Iscrizione nel REA

2.2.1.6 Iscrizione nel Registro delle Imprese

2.2.2 Gli obblighi contabili civilistici e fiscali

2.2.2.1 Gli obblighi civilistici

2.2.2.2 Gli obblighi fiscali

2.2.2.3 La contabilità separata

- 2.2.2.4 L'indirizzo dell'Agenzia delle Entrate
- 2.2.2.5 Obbligo separazione contabile ai fini fiscali

2.2.3 Il regime fiscale previsto dalla L. 398/1991

- 2.2.3.1 Presupposto soggettivo
- 2.2.3.2 Presupposto oggettivo
- 2.2.3.3 Principio di cassa
- 2.2.3.4 Come si esercita l'opzione
- 2.2.3.5 Agevolazioni contabili
- 2.2.3.6 Agevolazioni fiscali
- 2.2.3.7 Superamento dei limiti
- 2.2.4 Gli altri regimi
 - 2.2.4.1 Il regime ordinario
 - 2.2.4.2 Il regime semplificato
 - 2.2.4.3 Il regime forfetario per gli enti non commerciali
- 2.3 I prospetti contabili degli enti sportivi dilettantistici
 - 2.3.1 Obblighi di bilancio e rendicontazione
 - 2.3.2 Bilancio delle società e delle cooperative
 - 2.3.3 Bilancio delle associazioni
 - 2.3.4 Le raccomandazioni del CNDCEC
 - 2.3.5 Atti di indirizzo dell'Agenzia per le Onlus
 - 2.3.5.1 Linee guida per la redazione dei bilanci degli Enti no-profit
 - 2.3.5.2 I documenti di bilancio
 - 2.3.6 La rendicontazione ai fini tributari
 - 2.3.6.1 L'obbligo di rendicontazione ex art. 90 L. 289/2002
 - 2.3.6.2 L'obbligo di rendicontazione ex art. 148, terzo comma, DPR 917/86
- 2.4 Il trattamento fiscale di alcuni proventi
 - 2.4.1 Le sponsorizzazioni e pubblicità
 - 2.4.2 Le raccolte fondi
 - 2.4.3 Il 5 per mille
- 2.5 Gli obblighi dichiarativi
 - 2.5.1 Il Modello Eas
 - 2.5.2 Il Modello Unico
 - 2.5.3 Il Modello 770
 - 2.5.4 I Modelli Iva
 - 2.5.5 Il Modello Polivalente
- 2.6 Altri aspetti fiscali
 - 2.6.1 Detrazioni fiscali per attività sportive dei minori
 - 2.6.2 Agevolazioni fiscali per i donatori
 - 2.6.3 Imu e Tasi
 - 2.6.4 Gli adempimenti fiscali in sede di scioglimento e liquidazione
 - 2.6.4.1 Ufficio registro – atti privati dell'Agenzia delle Entrate
 - 2.6.4.2 Comunicazione all'Agenzia delle Entrate
 - 2.6.4.3 Comunicazioni al Registro delle Imprese

3. Le prestazioni di lavoro nelle associazioni e società sportive dilettantistiche

- 3.1 Il lavoro negli enti sportivi dilettantistici
 - 3.1.1 Le prestazioni a titolo di volontariato
 - 3.1.2 Rapporti di lavoro subordinato
 - 3.1.3 Rapporti di lavoro parasubordinato
 - 3.1.4 Rapporti di lavoro autonomo

1. LA DISCIPLINA CIVILISTICA DELLE ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE

1.1 LA CLASSIFICAZIONE DEGLI ENTI SPORTIVI

1.1.1 La macroarea degli enti non commerciali

Gli enti non commerciali, o non profit, pur con diversa denominazione nel tempo, sono da oltre un secolo oggetto di studio da parte della dottrina come istituti diversi rispetto alle imprese commerciali, a cui comunque per certi aspetti si ricollegano. Gli enti non profit, o enti senza finalità lucrative, termini che sono espressivi ed evocativi di quei peculiari istituti che hanno finalità socialmente rilevanti o di pubblica utilità, si sono affermati e sviluppati al punto tale che oggi si può parlare di una vera e propria area di economia solidale che contraddistingue le attività e i problemi di tali particolari enti. Gli enti non profit sono parte del cosiddetto Terzo Settore, ossia quello a cui appartengono le istituzioni e le organizzazioni che si collocano tra lo Stato e il mercato e vanno acquistando una valenza sempre maggiore anche in ragione della loro incidenza nell'economia nazionale, soprattutto da un punto di vista occupazionale. Più propriamente, perché si possa parlare di ente non profit occorre che sia rispettato il principio della non distribution constraint, vincolo di non distribuzione degli utili all'interno dell'ente stesso.

L'eventuale utile derivante dall'esercizio di ogni attività, pur anche eventualmente a carattere commerciale, deve infatti obbligatoriamente essere utilizzato in conformità alle finalità istituzionali dell'ente. Non a caso l'accezione utilizzata dall'Istat per realizzare il censimento delle istituzioni no profit in Italia nel 2001 fu la seguente: "Si considerano istituzioni non profit tutte quelle unità istituzionali produttive di beni e di servizi, anche prive di personalità giuridica, che non distribuiscono i profitti ai soggetti costituenti."

Gli enti e le organizzazioni qualificabili come non profit sono soggetti caratterizzati in realtà da una serie di elementi comuni quali:

- perseguimento di finalità socialmente rilevanti o di pubblica utilità;
- mancanza di finalità di lucro e di distribuzione di utili a favore di soci, associati, partecipanti e aderenti;
- natura privatistica;
- impiego di tutte le risorse per la realizzazione del proprio scopo;
- presenza di un rapporto fiduciario con la collettività di riferimento.

Si tratta dunque di organizzazioni che coniugano l'assenza di profitto con un intento altruistico e che si dedicano ad attività socialmente utili e rilevanti in diversi settori quali quello culturale, di ricerca, di studio, sportivo, assistenziale, sanitario, ambientale, ovvero ad attività d'impresa con la finalità comunque sociali e/o mutualistiche.

Gli enti non profit possono essere strutturati in diverse forme giuridiche, quali ad esempio:

- associazioni riconosciute;
- associazioni non riconosciute;
- fondazioni;
- comitati;
- organizzazioni di volontariato;
- cooperative sociali;
- organizzazioni non governative;
- associazioni di promozione sociale;
- associazioni e società sportive dilettantistiche;
- O.N.L.U.S.;
- imprese sociali;
- trust.

1.2 Gli enti sportivi

All'interno del genus degli enti non commerciali un ampio spazio è occupato dagli enti sportivi, a dimostrazione dell'attenzione che il Legislatore ha sempre mostrato nei confronti del mondo sportivo. L'organizzazione dell'associazionismo sportivo si pone, infatti, come "ordinamento giuridico settoriale" rispetto all'ordinamento statale poiché caratterizzato, nel suo complesso, da un'autonomia giuridica che consente di perseguire interessi di tipo collettivo, propri della generalità dei soggetti che vi aderiscono. Tale ordinamento è costituito secondo una struttura a forma piramidale, al cui vertice si pone il CONI (a sua volta affiliato al CIO), in via intermedia le Federazioni Sportive (la cui unione origina il CONI, definito appunto legislativamente come Confederazione), e alla base le diverse società sportive, affiliate alle Federazioni di riferimento. L'attività sportiva può essere esercitata, sia in forma professionistica, dando vita alle società sportive professionistiche, sia in forma dilettantistica, utilizzando società o associazioni sportive dilettantistiche. Mentre l'attività sportiva professionistica è regolamentata dalla L. 23.3.81 n. 91 che a tal fine impone l'utilizzo di enti societari costituiti in forma di società per azioni o società a responsabilità limitata e con l'obbligo di nomina del collegio sindacale, per quella dilettantistica, non esiste alcuna specifica norma regolatrice con l'eccezione di quanto previsto dall'art. 90 co. 17 della L. 27.12.2002 n. 289 per effetto della quale è stata disciplinata la possibilità del suo esercizio attraverso una delle seguenti forme giuridiche:

- associazione sportiva priva di personalità giuridica (disciplinata dagli artt. 36 ss. c.c.);
- associazione sportiva con personalità giuridica di diritto privato (disciplinata dalle norme contenute nel DPR 10.2.2000 n. 361 e negli artt. 14 - 35 c.c.);
- società sportiva di capitali o cooperativa costituita secondo le disposizioni vigenti, ad eccezione di quelle che prevedono la finalità di lucro, ex art. 90 co. 17 della L. 289/2002.

Le associazioni e le società sportive dilettantistiche appartengono in ogni caso agli enti non profit, ossia enti che hanno, quali finalità prevalenti, il soddisfacimento diretto dei bisogni socialmente rilevanti, rispetto ai quali gli eventuali utili conseguiti sono subordinati alle prime e ne costituiscono un mero strumento per la loro realizzazione.

Associazioni e società sono enti collettivi che nascono in forza di un accordo tra un gruppo di persone avente ad oggetto lo svolgimento in comune di attività sportiva dilettantistica, senza fine di lucro. Tali enti traggono, infatti, origine da un contratto plurilaterale (ossia da un contratto posto in essere da due o più parti) quale il contratto di società o di associazione.

TABELLA 1. FORME GIURIDICHE ATTIVITÀ SPORTIVA DILETTANTISTICA

forme enti sportivi dilettantistici		riferimenti normativi
associazione sportiva dilettantistica	non riconosciuta	art.36 ss. c.c.
	riconosciuta	art.14-35 c.c. e dpr 10.2.2000 n.361
società sportiva dilettantistica		art.90 co.17, l.289/2002

1.2 LE ASSOCIAZIONI E LE SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE NELL'ORDINAMENTO ITALIANO

1.2.1 profili comuni e diversità

Nel codice civile, diversamente da quanto accade per le società, non esiste una disciplina che caratterizza in modo altrettanto preciso e puntuale le associazioni.

La definizione generale di società è, infatti, contenuta nell'art. 2247 c.c., che così recita: "con il contratto di società due o più persone conferiscono beni o servizi per l'esercizio in comune di un'attività economica allo scopo di dividerne gli utili". Per quanto riguarda la nozione di associazione, la dottrina ne desume

le caratteristiche essenziali dalle norme che regolano le associazioni riconosciute e non riconosciute (artt. 11 ss. c.c.) e definisce l'associazione come una "organizzazione collettiva costituita per il perseguimento di uno scopo di natura ideale o, comunque, di natura non economica".

Da quanto precisato consegue che l'elemento distintivo tra associazioni e società nel codice civile è costituito dallo scopo-fine che caratterizza l'esercizio in comune dell'attività posta in essere. In particolare deve trattarsi, per le associazioni, di uno scopo di natura ideale di carattere non economico; per le società lucrative, dello scopo della divisione degli utili ex art. 2247 c.c.

Da quanto evidenziato, emerge come la distinzione tra associazioni e società si attenui con riferimento alle società non lucrative. Non a caso una delle novità di maggior rilievo introdotta dall'art. 90 co. 17 della L. 289/2002, è stata la possibilità di esercitare l'attività sportiva dilettantistica nella forma della società di capitali e della società cooperativa senza scopo di lucro (inteso in senso soggettivo).

Premesso che con la locuzione "società non lucrativa" s'intendono gli enti societari che, pur potendo conseguire utili dall'attività esercitata, non possono comunque distribuirli tra i soci, occorre tuttavia precisare che tali enti costituiscono una fattispecie eccezionale per il nostro sistema societario; come tali essi non possono operare al di fuori delle ipotesi espressamente previste dalla legge.

1.2.2 Le associazioni

Per associazioni sportive dilettantistiche s'intendono le associazioni aventi ad "oggetto l'organizzazione di attività sportive dilettantistiche senza scopo di lucro (comprese le attività didattiche per l'avvio, l'aggiornamento e il perfezionamento delle attività sportive) e che non inquadrano atleti qualificati professionisti".

Sotto il profilo civilistico, le associazioni sportive dilettantistiche sono associazioni che si differenziano dalle altre (quali, ad esempio, le associazioni culturali, religiose, politiche, ecc.) solo in ragione del particolare scopo perseguito. Ad esse sono, pertanto, applicabili le disposizioni contenute negli artt. 14 ss. c.c.

Ai sensi del comma 17 dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002, le associazioni sportive dilettantistiche possono assumere una delle seguenti forme:

- associazione sportiva priva di personalità giuridica disciplinata dagli articoli 36 e seguenti del codice civile;
- associazione sportiva con personalità giuridica di diritto privato ai sensi del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361.

1.2.2.1 Le associazioni riconosciute

Le associazioni riconosciute sono quelle che hanno chiesto e ottenuto il riconoscimento da parte dello Stato, ovvero dalle Regioni, con un provvedimento, il riconoscimento appunto, che concede specifiche prerogative alle associazioni nel caso siano rispettati determinati requisiti.

Con il riconoscimento, l'associazione acquista:

- la personalità giuridica che si caratterizza per l'autonomia patrimoniale perfetta, ossia per la netta e completa separazione tra il patrimonio dell'ente e quello dei singoli associati e degli amministratori;
- il beneficio della responsabilità limitata per gli amministratori e associati che hanno agito in nome e per conto dell'ente (per i debiti contratti dall'associazione risponde esclusivamente l'ente e nei limiti del proprio patrimonio);
- la possibilità per l'associazione di accettare eredità, legati e donazioni e di acquistare beni immobili.

Il procedimento di riconoscimento è un'iscrizione di carattere costitutivo, in cui la discrezionalità dell'Autorità amministrativa nell'effettuarla è alquanto limitata, essendo circoscritta al mero accertamento della presenza dei requisiti di legge.

Registri delle persone giuridiche

In particolare, due sono i registri previsti dal DPR 361/2000:

- il registro delle persone giuridiche istituito presso la Regione, in cui devono iscriversi gli enti che operano nelle materie attribuite alla competenza delle Regioni dall'art. 14 del DPR 24.7.77 n. 616 e le cui finalità statutarie si esauriscono nell'ambito della Regione stessa (art. 7 del DPR 361/2000);

- il registro nazionale delle persone giuridiche, istituito presso l'Ufficio Territoriale del Governo (UTG) della provincia (presso la Prefettura) in cui ha sede l'ente. In tale registro devono iscriversi le restanti persone giuridiche, ossia gli enti che operano nell'ambito di più Regioni o che agiscono a livello nazionale (art. 1 del DPR 361/2000).

Procedura di riconoscimento

La domanda per il riconoscimento della personalità giuridica, sottoscritta dai soggetti ai quali è conferita la rappresentanza dell'ente, è presentata, a seconda dell'ambito di operatività dell'ente, rispettivamente:

- all'UTG della provincia;
- al Presidente della Regione attraverso apposito dipartimento;

All'atto della presentazione della domanda, l'UTG/ufficio regionale rilascia ai soggetti richiedenti ricevuta attestante la data di presentazione della stessa. Entro centoventi giorni dalla data di presentazione della domanda l'UTG/ufficio regionale provvede all'iscrizione. "Qualora la prefettura ravvisi ragioni ostative all'iscrizione ovvero la necessità di integrare la documentazione presentata, entro il termine di cui al comma 5, ne dà motivata comunicazione ai richiedenti, i quali, nei successivi trenta giorni, possono presentare memorie e documenti. Se, nell'ulteriore termine di trenta giorni, il prefetto non comunica ai richiedenti il motivato diniego ovvero non provvede all'iscrizione, questa si intende negata" (art. 1 co. 6 del DPR 361/2000). Il rispetto di questo articolato iter procedurale trova la propria giustificazione nell'esigenza di attribuire il beneficio della responsabilità patrimoniale limitata solo ad enti potenzialmente in grado di far fronte alle obbligazioni contratte.

Documenti da allegare alla domanda di riconoscimento

Ai sensi dell'art. 1 del DPR 361/2000 e dei chiarimenti contenuti nella circ. Ministero Interno 23.2.2001 prot. n. M/5501/30, devono essere allegati alla domanda di riconoscimento i seguenti documenti:

- due copie, di cui una autentica in bollo (fatte salve le esenzioni di legge), dell'atto costitutivo e dello statuto, redatte per atto pubblico;
- una relazione illustrativa sull'attività svolta e/o su quella che si intenderà svolgere, debitamente sottoscritta dal legale rappresentante;
- una relazione sulla situazione economico-finanziaria dell'ente, corredata da una perizia giurata di parte qualora l'ente sia in possesso di beni immobili, nonché da una certificazione bancaria comprovante l'esistenza, in capo all'ente stesso, di un patrimonio mobiliare;
- copia dei bilanci preventivi e dei conti consuntivi approvati nell'ultimo triennio o nel periodo intercorrente tra la costituzione e la richiesta di riconoscimento;
- l'elenco dei componenti gli organi direttivi dell'ente ed indicazione del numero dei sodali (nel caso si tratti di associazione), sottoscritti dal legale.

1.2.2.2 le associazioni non riconosciute

Nelle associazioni non riconosciute, invece, ai sensi dell'art. 38 co. 2 c.c., "delle obbligazioni (...) rispondono anche personalmente e solidalmente le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione". Le associazioni sportive dilettantistiche non riconosciute, pur essendo autonomi soggetti di diritti, non hanno personalità giuridica e quindi autonomia patrimoniale perfetta. Di conseguenza, i soggetti che hanno agito in nome e per conto dell'associazione sono personalmente e solidalmente responsabili con l'ente delle obbligazioni contratte verso i terzi.

L'associazione può definirsi un organismo unitario, considerato dall'ordinamento quale soggetto di diritto, come un ente fornito di capacità propria e distinto dalle persone fisiche che concorrono a formarlo, anche se privo di personalità giuridica.

Gli elementi necessari alla sussistenza di tale fattispecie sono:

- la pluralità di persone fisiche (elemento personale);
- il patrimonio o fondo comune (elemento patrimoniale);
- lo scopo istituzionale.

Ulteriori elementi distintivi sono individuabili:

- negli adempimenti pubblicitari di cui all'art. 4 del DPR 361/200032;
- nella forma in cui deve essere redatto l'atto costitutivo delle associazioni riconosciute (atto pubblico);
- nelle tipologie di controllo da parte dell'autorità amministrativa sulle associazioni riconosciute.

Per tutti i restanti aspetti si ritengono sostanzialmente estensibili alle associazioni non riconosciute le specifiche disposizioni dettate dal legislatore per le associazioni riconosciute.

Nel settore dello sport dilettantistico, le associazioni non riconosciute costituiscono la figura giuridica di gran lunga prevalente. In particolare, tale preferenza è dovuta:

- alla semplicità dell'iter di costituzione (non è, infatti, richiesto il rispetto di alcun tipo di forma per la redazione dell'atto costitutivo, potendo il medesimo risultare anche da un mero accordo verbale);
- alla inesistenza di obblighi di pubblicità;
- alla mancanza di controlli da parte dell'autorità amministrativa;
- al beneficio dell'anonimato per gli iscritti.

1.2.3 Le società

Le società sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro costituiscono una categoria soggettiva, individuata ai sensi dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002, con il fine di incentivare lo sviluppo e la promozione dell'attività sportiva dilettantistica e destinataria del particolare regime di favore previsto per le associazioni sportive dilettantistiche. Dette società sono costituite ai sensi del comma 17, lett. c), dell'art. 90 "secondo le disposizioni vigenti, ad eccezione di quelle che prevedono le finalità di lucro".

Come anticipato, le società sportive dilettantistiche sono società di diritto speciale, in quanto l'art. 90 della L. 289/2002, che le ha istituite, è una disposizione di carattere eccezionale che non ammette la valida costituzione di società di capitali dichiaratamente senza scopo di lucro "Al di fuori dei casi previsti per legge. Le società sono e restano perciò strutture associative fruibili in via generale solo per il perseguimento di uno scopo di lucro (o quanto meno economico). Non per il perseguimento di scopi ideali".

Le società sportive dilettantistiche possono assumere la forma di

- società di capitali;
- società cooperative senza fine di lucro.

E' dunque preclusa agli enti che aspirano alla qualifica di società sportive dilettantistiche la possibilità di costituirsi nella forma della società di persone. È dubbia invece la possibilità di assumere la forma della società in accomandita per azioni. L'autonomia patrimoniale imperfetta che contraddistingue tale ente societario e la responsabilità illimitata e solidale dei soci accomandatari (art. 2452 c.c.) inducono parte della dottrina ad escluderne l'ammissibilità.

Requisito indispensabile per assumere lo status di società sportive dilettantistiche è rappresentato dal divieto assoluto di distribuzione degli utili tra i soci. In termini più precisi, tali società, pur potendo conseguire utili dall'esercizio dell'attività sportiva dilettantistica sono, tuttavia tenute ad impiegarli nell'esercizio delle predette attività. Anche le società devono indicare nella denominazione e ragione sociale la finalità sportiva dilettantistica e devono redigere lo statuto e l'atto costitutivo nel rispetto delle disposizioni stabilite dal comma 18. A tal fine valgono le modalità e i termini previsti dal regolamento da emanarsi ai sensi dello stesso comma 18 dell'art. 90. Inoltre la società sportiva di capitali è, a tutti gli effetti, una società che deve costituirsi e gestirsi secondo i principi stabiliti dal libro quinto del codice civile. Essa deve quindi necessariamente costituirsi per atto pubblico, sottoscrivere il capitale sociale minimo previsto per i vari tipi di società, redigere il bilancio di esercizio secondo i principi contabili del citato codice e di quelli dell'Unione europea, rispettare le modalità di iscrizione e deposito degli atti presso le competenti Camere di Commercio.

1.3 LA COSTITUZIONE

1.3.1 L'atto costitutivo e lo statuto

E incontrovertibile il fatto che per molto tempo il legislatore si è disinteressato del fenomeno sportivo dilettantistico lasciando spazio alla libera iniziativa di chi gestiva i soggetti facenti parte di tale mondo. Dal 2003, pur non avendo mai proceduto ad una organica regolamentazione del settore, sono state però emanate delle specifiche disposizioni con le quali è stato preso atto, almeno in parte, delle peculiarità delle attività sportive dilettantistiche e dei soggetti che ne fanno parte, favorendoli soprattutto per quel che riguarda il "settore contabile-finanziario", purché in possesso di determinati requisiti soggettivi ed oggettivi. Oggi, pertanto, un ente sportivo dilettantistico, indipendentemente dalle sue dimensioni e dalla forma giuridica utilizzata, non può più prescindere dal rispetto di quanto contenuto nell'ordinamento sportivo e delle specifiche norme contenute nell'ordinamento statale, a cominciare dalla sua costituzione. La costituzione di associazioni o società sportive dilettantistiche comporta la redazione dell'atto costitutivo e dello statuto. L'atto costitutivo è il contratto con il quale si manifesta la volontà di dare vita al rapporto associativo. Nell'atto costitutivo sono indicati, tra l'altro:

- dove e quando l'associazione/società viene costituita;
- la denominazione sociale;
- i dati dei soci fondatori;
- la sede legale.

Lo statuto è il documento che contiene la struttura, gli obiettivi e le norme che regolano il funzionamento del rapporto. La logica della sua stesura deriva dal fatto che ogni ente collettivo è costituito da persone, i soci, i cui rapporti devono essere definiti nelle loro qualifiche, diritti e doveri. Poi, non essendo possibile, in linea di principio e fattuale, la gestione assembleare di un ente collettivo (al quale non può essere posto limite nel numero di soci), vengono individuati gli organi sociali attraverso i quali, mediante un meccanismo di delega, viene garantito il funzionamento dell'ente stesso. Si tratta in realtà pur sempre di un unico atto o contratto associativo, in cui lo statuto forma parte integrante dell'atto costitutivo, pur essendo formalmente due documenti autonomamente intestati. Per assumere la qualifica di "associazioni sportive dilettantistiche" ai fini fiscali, e dunque poter usufruire delle agevolazioni previste per gli enti sportivi dall'art.90 co.18, L.289/2002, gli enti sono tenuti quantomeno a:

- redigere l'atto costitutivo in forma scritta;
- includere nei loro statuti specifiche clausole (art. 90 co. 18 della L. 289/2002).

Riguardo alla forma, mentre la costituzione dell'associazione sportiva dilettantistica può avvenire per atto pubblico, scrittura privata con firme autenticate o scrittura privata registrata (senza l'intervento di un notaio o altro pubblico ufficiale), non altrettanto può dirsi per altre scelte. Gli obblighi di forma dell'atto costitutivo e dello statuto dipendono infatti dalla forma giuridica dell'ente non commerciale, cosicché:

- per le associazioni sportive dilettantistiche non riconosciute, il codice civile non richiede il rispetto di particolari formalità;
- le associazioni che aspirano al conseguimento della personalità giuridica devono redigere i loro atti costitutivi ex art. 14 c.c. nella forma dell'atto pubblico (art. 2699 c.c.);
- le società sportive di capitale e delle società cooperative senza scopo di lucro devono redigere i loro atti costitutivi nella forma dell'atto pubblico.

L'atto pubblico permette ai terzi di avere la certezza sull'esistenza dell'ente sulle pattuizioni intercorse tra gli associati.

1.3.1.1 La forma degli statuti delle associazioni dilettantistiche non riconosciute

Per costituire un'associazione non riconosciuta non sono necessarie particolari formalità. Le associazioni

non riconosciute, regolate dagli artt. 36, 37 e 38 del c.c. non hanno infatti obblighi relativi all'inserimento di particolari clausole statutarie. Solo in mancanza di una diversa volontà degli associati è possibile far ricorso in via analogica alle disposizioni regolanti casi analoghi per le associazioni riconosciute, compatibilmente con la struttura di ogni singolo rapporto. L'art. 36 c.c. prevede che l'ordinamento interno e l'amministrazione delle associazioni non riconosciute come persone giuridiche sono regolati dagli accordi degli associati e dunque la costituzione si perfeziona con l'incontro delle volontà contrattuali delle parti. Come anticipato però, al fine di usufruire delle agevolazioni fiscali, per il conseguimento della qualifica di "associazione (o di società) sportiva dilettantistica", l'art. 90 co. 18 della L. 289/2002 dispone che gli atti costitutivi degli enti in parola, oltre a prevedere specifiche clausole (che più avanti avremo modo di approfondire), devono essere redatti in forma scritta, con indicazione della sede legale.

3.1.2 La forma degli statuti delle associazioni dilettantistiche riconosciute

Per ciò che riguarda la normativa civilistica, l'art. 16 c.c. prescrive con riguardo alle associazioni che aspirano al conseguimento della personalità giuridica, quindi anche con riferimento alle associazioni sportive dilettantistiche, che debbano essere indicati nell'atto costitutivo e nello statuto i seguenti elementi:

- la denominazione dell'ente;
- lo scopo o oggetto sociale (con riferimento all'organizzazione di attività sportive dilettantistiche compresa l'attività didattica);
- il patrimonio dell'ente;
- la sede;
- le norme sull'ordinamento e sull'amministrazione (con l'attribuzione della rappresentanza legale);
- i diritti e gli obblighi degli associati e le condizioni della loro ammissione.

La denominazione è il nome dell'ente quale persona giuridica e ad esso si estende per analogia la disciplina dell'art. 7 c.c. L'oggetto sociale è il fine istituzionale dell'ente non commerciale, quel fine di natura socialmente rilevante o di pubblica utilità.

L'ente dovrà poi avere una sede, presso la quale si svolgerà la propria attività, ove si trova l'organo amministrativo e dove l'ente riceverà le comunicazioni ed un proprio patrimonio, costituito ad esempio dai contributi dei singoli associati. L'obbligo di inserire nello statuto specifici elementi è previsto da disposizioni sia di natura civile che tributaria, al pari, per quest'ultimo aspetto, delle associazioni non riconosciute. Da un punto di vista fiscale, si menziona per il momento solo il fatto che, in mancanza del formale recepimento nello statuto o nell'atto costitutivo, nonché in caso di inosservanza di fatto delle clausole stabilite dai regolamenti emanati ai sensi del comma 18 dell'art. 90, della L. 289/2002, come modificato e integrato dall'art. 4 del DL 72/2004 (conv. L. 128/2004) (indicazione nello statuto della denominazione sociale, dell'oggetto sociale e della rappresentanza dell'associazione), le associazioni e società sportive dilettantistiche non possono beneficiare del particolare regime agevolativo ad esse riservato.

3.1.3 La forma degli statuti delle società sportive dilettantistiche

L'acquisto della qualifica di "società sportiva dilettantistica" è subordinata al rispetto di specifici vincoli di forma e di contenuti statutari stabiliti dall'art. 90 co. 18 della L. 289/2002 (come modificato dall'art. 4 co. 6-ter del DL 72/2004, conv.L. 128/2004).

In estrema sintesi, occorre:

- la redazione dell'atto costitutivo in forma scritta, con indicazione della sede legale;
- la previsione nello statuto dei seguenti elementi:
 - denominazione;
 - oggetto sociale con particolare riferimento all'organizzazione di attività sportiva dilet-

- tantistica, compresa l'attività didattica;
- 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;
- obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari;
- obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società.

Iscrizione nel Registro delle imprese

In base agli artt. 2200, 2330 e 2523 c.c., l'atto costitutivo delle società sportive dilettantistiche deve essere iscritto nel Registro delle imprese. In particolare, il notaio che ha ricevuto l'atto costitutivo è tenuto a depositarlo (allegando i documenti comprovanti la sussistenza delle condizioni previste dall'art. 2329 c.c.) presso l'ufficio del Registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede sociale, entro 20 giorni dalla sua stipulazione. Se il notaio o gli amministratori non adempiono nel termine suindicato, ciascun socio può provvedere al deposito dell'atto costitutivo a spese della società.

L'ufficio del Registro delle imprese, verificata la regolarità formale della documentazione, iscrive la società nel registro stesso. Con l'iscrizione nel Registro delle imprese, la società acquista la personalità giuridica (art. 2331 c.c.). Per i debiti sociali contratti successivamente alla data di registrazione risponderà la società con il suo patrimonio.

TABELLA 2. LA FORMA ATTO COSTITUTIVO/STATUTO

tipologia	normativa civile	art.90 co.18 289/2002
associazione sport.dilett. non riconosciuta	nessuna forma obbligatoria	atto scritto
associazione sport.dilett. riconosciuta	atto pubblico	atto scritto
società sportiva dilett.	atto pubblico	atto scritto

1.3.2 Il patrimonio

Il patrimonio dell'associazione viene costituito all'atto della sua nascita (se si decide di farlo) mediante conferimento di beni o denaro da parte dei fondatori, e successivamente attraverso le entrate provenienti dal funzionamento corrente.

Per potersi classificare come ente non commerciale (in termini puramente fiscali, e quindi poter usufruire dei regimi agevolativi previsti per questi casi) un'associazione deve avere fonti di entrata così classificate (e specificate nello statuto):

- quote di iscrizione all'associazione;
- contributi annuali dei soci, ordinari e straordinari;
- versamenti volontari dei soci;
- sovvenzioni, donazioni e lasciti testamentari;
- contributi provenienti da enti nazionali, locali o internazionali, istituti di credito o altri soggetti.

Ai sensi dell'art.90, co.18, lett.h, della L.289/2002 negli statuti delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche deve essere espressamente inserita la previsione che in caso di scioglimento dell'ente, per qualsiasi causa, il patrimonio residuo è devoluto ad altre organizzazioni non lucrative di utilità sociale o a fini di pubblica utilità.

1.3.3 Gli organi sociali

1.3.3.1 L'organizzazione interna

L'organizzazione interna di associazioni e società sportive dilettantistiche è in linea di massima regolata dalle disposizioni contenute nel codice civile. In particolare:

per gli enti associativi, nel Libro I, artt. 14 ss.;

per le società di capitali o cooperative, nel Libro V, artt. 2363 ss.

Ai sensi dell'art. 16 c.c., le norme sull'ordinamento interno delle associazioni devono essere indicate nello statuto e nell'atto costitutivo delle associazioni che aspirano all'acquisto della personalità giuridica. In base alle disposizioni contenute negli artt. 18 ss. c.c. gli unici due organi che devono sempre essere presenti nella struttura dell'associazione (riconosciuta o non riconosciuta) sono:

- l'assemblea degli associati;
- gli amministratori.

Sono organi eventuali, invece, il Collegio sindacale o altri tipi di organi di controllo interno.

Tuttavia, è bene rilevare che, pur se irrilevante ai fini fiscali, l'ordinamento sportivo richiede che gli statuti dei soggetti affiliati prevedano la separazione tra l'organo amministrativo e l'organo disciplinare.

1.3.3.2 L'assemblea

L'assemblea delle associazioni riconosciute è l'organo collegiale con funzione deliberante disciplinato dagli artt. 20 ss. c.c. L'assemblea degli associati decide ed eventualmente modifica l'oggetto sociale e le sue regole di organizzazione, può determinarne lo scioglimento, nomina e revoca gli amministratori e stabilisce i limiti dei loro poteri. L'atto costitutivo deve contenere le norme che regolano il funzionamento e i rapporti dei suddetti organi. Inoltre l'assemblea approva il bilancio d'esercizio.

Dunque all'interno di un'associazione l'assemblea degli associati costituisce l'organo sovrano in grado di decidere in maniera incisiva le sorti dell'associazione stessa. Dunque i soci, prima di entrare nella compagine associativa, devono avere la piena conoscenza delle clausole dell'atto costitutivo e dello statuto, dello scopo, delle finalità e delle attività esercitate. L'aspirante associato dichiarerà la piena adesione allo statuto dell'associazione e il rispetto degli obblighi e dei doveri ivi contenuti.

Hanno diritto di partecipare all'assemblea tutti gli associati; ciascun associato ha diritto di voto nella medesima. In particolare, per quanto riguarda l'assemblea delle associazioni sportive dilettantistiche (riconosciute e non riconosciute) il criterio di democrazia interna e di uguaglianza tra associati, previsto dall'art. 90 co. 1 lett. e) della L. 289/2002, si manifesta nella previsione del voto pro capite per ciascun associato e nella sovranità dell'organo stesso.

Se nello statuto non è esclusa la possibilità di farsi rappresentare in assemblea da altri associati, i singoli componenti dell'associazione possono esercitare tale facoltà mediante delega scritta anche in calce all'avviso di convocazione. La convocazione dell'assemblea compete, di regola, agli amministratori, o meglio all'organo amministrativo inteso nel suo complesso; questo significa che tenuto alla convocazione dell'assemblea non sarà il presidente di tale organo, ma gli altri amministratori nella loro collegialità.

La convocazione dell'assemblea è obbligatoria:

- almeno una volta l'anno, per l'approvazione del bilancio d'esercizio;
- ogni qualvolta se ne ravvisa la necessità;
- quando ne è fatta richiesta motivata da almeno un decimo degli associati (art. 20 c.c.).

Per ciò che riguarda l'associazione riconosciuta, l'assemblea degli associati delibera, in prima convocazione, in base al principio della maggioranza semplice e "con la presenza di almeno la metà degli associati" (art. 21 co. 1 c.c.).

In seconda convocazione, non è richiesto alcun quorum costitutivo. In base all'art. 21 co. 1 seconda parte c.c., infatti, "la deliberazione è valida qualunque sia il numero degli intervenuti". Le deliberazioni sono assunte a maggioranza.

Per le società e le cooperative sportive dilettantistiche valgono le norme di diritto societario contenute nel codice civile che ne disciplinano puntualmente il funzionamento.

1.3.3.3 L'organo amministrativo

Agli amministratori compete in via esclusiva:

- la gestione dell'associazione per il raggiungimento dei fini istituzionali;
- l'esecuzione delle delibere assembleari.

L'organo amministrativo delle associazioni (riconosciute e non), che può essere denominato nei modi

più diversi (consiglio direttivo, consiglio di amministrazione, ecc.), può essere costituito anche da più organi (collegiali o costituiti da un singolo individuo) con competenze diverse ancorché coordinate.

In particolare, l'amministrazione dell'associazione può essere attribuita a:

- un solo soggetto (c.d. amministratore unico);
- una pluralità di amministratori (riuniti oppure no nel Consiglio di amministrazione).

In termini più precisi:

- se esiste il Consiglio di amministrazione, le delibere consiliari, in mancanza di diversa disposizione, saranno adottate secondo il generale principio di maggioranza;
- se vi sono più amministratori non riuniti in un unico organo collegiale, si ritiene che, in mancanza di diversa disposizione statutaria, ciascun amministratore possa decidere da solo quali atti di amministrazione porre in essere.

L'incarico di amministrare l'ente è un incarico temporalmente limitato. La composizione dell'organo amministrativo, le modalità di nomina dei relativi componenti e l'indicazione dei soggetti dotati del potere di rappresentanza dell'ente devono essere precisati nello statuto.

Gli amministratori sono, di regola, nominati dall'assemblea; i primi amministratori possono, inoltre, essere nominati nell'atto costitutivo. Si ritiene, peraltro, che possano essere nominati amministratori anche persone estranee all'associazione stessa. Va da sé che in una piccola associazione, oltre al presidente che è anche il legale rappresentante, se non diversamente prescritto dallo statuto (che va quindi redatto con attenzione), bastano un consigliere ed un vicepresidente. Disposizioni particolari per l'esercizio dell'attività di amministratore, come evidenziato, sono contenute nell'art. 90 co. 18 della L. 289/2002, come modificato ed integrato dall'art. 4 co. 6-ter del DL 72/2004 (conv. L. 128/2004).

Si tratta, in particolare:

- del divieto di cumulare la carica di amministratore di associazioni o di società sportive dilettantistiche con la medesima carica svolta in enti analoghi (art. 90 co. 18-bis della L. 289/2002);
- della possibilità di riconoscere un compenso per l'attività dagli stessi svolta all'interno delle associazioni o società sportive dilettantistiche.

Anche con riferimento all'organo amministrativo per le società e le cooperative sportive dilettantistiche valgono le norme di diritto societario contenute nel codice civile che ne disciplinano puntualmente il funzionamento.

1.3.3.4 Profili specifici delle associazioni

A fronte delle scarse disposizioni normative ivi contenute, largo spazio è attribuito all'autonomia contrattuale degli associati. Hanno, tuttavia, carattere inderogabile e, come tali, non possono essere modificate da una diversa disposizione contenuta negli accordi degli associati le seguenti norme:

- art. 36 co. 2 c.c., in relazione alla capacità processuale delle associazioni non riconosciute;
- art. 37 c.c., in ordine all'indisponibilità del fondo comune dell'associazione;
- art. 38 c.c., in relazione della responsabilità per i debiti contratti con i terzi.

Gli accordi degli associati, relativi all'organizzazione interna delle associazioni non riconosciute, "si modellano, in virtù di un principio generale e costante, secondo una struttura organizzativa che non può prescindere dall'esistenza, accanto agli organi esecutivo e rappresentativo, di un organo deliberante (assemblea) formato di tutti i membri o associati".

Di conseguenza, la mancata previsione statutaria di tale organo non è sufficiente ad escluderne la necessaria presenza, in quanto a tale silenzio sopperiscono gli artt. 20 e 21 c.c..

Infine, per tutti gli aspetti che non trovano puntuale definizione negli accordi degli associati, alle associazioni non riconosciute si applica la disciplina delle associazioni riconosciute.

1.3.3.5 Profili specifici delle società sportive

L'organizzazione interna delle società sportive dilettantistiche, come evidenziato, è in linea di massima disciplinata dalle disposizioni contenute negli artt. 2363 ss. c.c.

Sono organi delle società per azioni:

- l'assemblea dei soci (ordinaria e straordinaria);
- l'organo amministrativo (che, a seconda dei casi, può assumere la forma di Consiglio di amministrazione/amministratore unico o di Consiglio di gestione);
- l'organo di controllo interno (che, a seconda dei casi, può assumere la forma di Collegio sindacale, Consiglio di sorveglianza o comitato di controllo sulla gestione);
- l'organo di controllo esterno (revisore contabile o società di revisione).

Il modello base di organizzazione interna della società a responsabilità limitata riproduce di fatto il modello previsto per la spa: assemblea, organo amministrativo e Collegio sindacale (peraltro non sempre obbligatorio).

I soci hanno, tuttavia, un'ampia possibilità di derogare al suindicato modello legale, mediante l'introduzione di apposite norme negli atti costitutivi.

L'organizzazione interna delle società cooperative è, di regola, disciplinata dalle disposizioni previste per le società per azioni nel caso di soggetti con un numero di soci cooperatori superiore a venti o con un attivo dello stato patrimoniale superiore ad un milione di euro, mentre, per quelle con limiti inferiori, possono essere adottate le norme sulla società a responsabilità limitata (art. 2519 co. 2 c.c.).

2. LA DISCIPLINA FISCALE E CONTABILE DEGLI ENTI SPORTIVI DILETTANTISTICI

2.1 CLASSIFICAZIONE DEGLI ENTI SPORTIVI DILETTANTISTICI

NELL'ORDINAMENTO TRIBUTARIO

2.1.1 Appartenenza al genus degli enti non commerciali

Il nostro ordinamento tributario, tra gli altri, distingue i contribuenti tra coloro che svolgono attività lucrative e gli altri che non svolgono – almeno prevalentemente – alcuna attività commerciale. Del secondo genere, cosiddetto degli “enti non commerciali”, fanno parte, a pieno titolo, gli enti sportivi dilettantistici. Ai fini delle imposte dirette la definizione di enti non commerciali proviene dall'art. 73, comma 1, lett. C) del Tuir (d.p.r. 917/86) che in maniera generica li definisce come “... enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo e principale l'esercizio di attività commerciali...”. Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, l'art. 4, comma 3, d.p.r. 633/72 (Testo unico I.v.a.) utilizza, in sostanza, lo stesso discrimine “.... “Per gli enti di cui al n. 2) (enti pubblici e privati diversi dalle società....), che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio delle attività ivi indicate, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole mediante una distinta organizzazione.” In particolare, l'elemento caratterizzante degli enti non commerciali è costituito dal fatto di non avere quale oggetto esclusivo e principale una attività di natura commerciale, intendendosi quest'ultima come l'attività che genera il reddito di impresa così delineato nell'art. 55 del Tuir/art. 4 del Tuiva. Non hanno rilevanza a tali fini né la natura pubblica o privata dell'ente, né la rilevanza sociale delle finalità perseguite, né infine l'assenza dei fini lucrativi o la relativa destinazione del risultato di gestione. L'art. 73, comma 4 del Tuir stabilisce che per gli enti residenti nello Stato l'oggetto esclusivo o principale dell'attività 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. In mancanza delle predette forme di atto costitutivo e statuto al comma 5 del suddetto articolo è previsto che l'oggetto principale è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato. Con lo stesso tenore l'art. 4, comma 7, del Tuiva prevede che le disposizioni circa la non commercialità dell'attività si applicano a condizione che le associazioni interessate si conformino alle specifiche clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata. In definitiva, al di là degli scopi

di natura ideale o altruistica perseguiti, in campo tributario un ente è qualificato in base all'attività effettivamente svolta per raggiungere i suddetti scopi. E' doveroso per altro evidenziare che in data 22 agosto 2014 (atto 2617 Camera dei Deputati) il Governo ha presentato il ddl per la riforma del "Terzo Settore, dell'impresa sociale per la disciplina del Servizio civile universale", nel quale è previsto (art. 1, comma 2, lettera b) anche il riordino in materia fiscale degli enti non commerciali così come la legge 11 marzo 2014, n. 23 conferisce una delega al Governo per la realizzazione di un sistema fiscale più equo, trasparente e orientato alla crescita, da attuare entro dodici mesi (26 marzo 2015). L'auspicio è quello che attraverso tali provvedimenti legislativi gli enti sportivi dilettantistici, considerata l'importantissima funzione sociale svolta, vengano collocati a pieno titolo tra i soggetti degni di tutela e destinatari di agevolazioni dal punto di vista amministrativo e fiscale.

2.1.2 Attività istituzionale, attività decommercializzata, attività commerciale, altri introiti.

Ai sensi dell'art. 143 del Tuir il reddito complessivo degli enti non commerciali è costituito dalla somma dei redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ad esclusione dei redditi esenti da imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta sostitutiva.

Con specifico riferimento ai proventi il trattamento fiscale delle somme percepite dagli enti sportivi dilettantistici varia a seconda della loro natura. Più segnatamente gli introiti degli enti sportivi possono essere classificati in relazione a tre distinte categorie di attività svolte: istituzionale, decommercializzata e commerciale.

Attività istituzionale

Fanno parte di questa categoria le quote associative ed i contributi annuali versati dagli appartenenti al sodalizio sportivo per finanziare l'attività svolta nei confronti della generalità degli associati o partecipanti svolta in conformità alle finalità istituzionali dell'ente escludendo in ogni caso quelle svolte a fronte di corrispettivi specifici, compresi contributi o quote supplementari.

Questi proventi non sono tassabili ai fini delle imposte sui redditi in quanto l'art. 148, comma 1, del Tuir prevede che "Non e' 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. Le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo" allo stesso modo l'art. 4, comma 4, del Tuiva, non considera soggetti ad iva tali introiti.

Attività decommercializzata

Siamo in presenza di cosiddetta attività decommercializzata quando l'ente sportivo dilettantistico, in diretta attuazione degli scopi istituzionali, svolge verso i propri associati, ovvero altre associazioni che svolgono la medesima attività e che fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei relativi associati e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, prestazioni di servizi e/o cessioni (anche a terzi) di proprie pubblicazioni a fronte di corrispettivi specifici. L'art. 148, comma 3, del Tuir, al pari dell'art. 4, comma 4, del Tuiva, considerano questi proventi di natura non commerciale, e quindi non concorrenti alla determinazione di materia imponibile ai fini delle imposte sui redditi ovvero di operazioni soggette ad Iva, a condizione che l'ente associativo – a norma dell'art. 148, comma 8 Tuir e art. 4, comma 7, Tuiva - sia dotato di atto costitutivo e statuto redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata contenenti i seguenti elementi:

- Divieto di distribuzione anche indiretta di avanzi di gestione;
- Obbligo di devoluzione finale del patrimonio dell'ente;
- Disciplina uniforme del rapporto associativo;
- Obbligo di approvazione del rendiconto economico e finanziario annuale;
- Clausole di "democraticità";
- Intramissibilità della quota "inter vivos".

Ulteriore condizione per fruire di tale "decommercializzazione" è il riconoscimento della natura sportiva dell'ente attraverso l'iscrizione al Registro del CONI la trasmissione del Modello EAS.

Attività commerciale

Appartengono a questa categoria tutte le attività diverse da quelle istituzionali svolte nei confronti di soci e non soci purché secondarie e strumentali a quelle istituzionali, volte al reperimento dei mezzi finanziari necessari al perseguimento delle finalità non lucrative dell'ente. Sono in ogni caso considerate attività commerciali, sia ai fini delle II.DD. che ai fini Iva, ancorché svolte nei confronti di associati ed anche in diretta attuazione degli scopi istituzionali, le cessioni di beni nuovi, le somministrazioni pasti, le erogazioni acqua, luce e gas, le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e deposito, i servizi portuali ed aeroportuali, la gestione spacci e mense, l'organizzazione viaggi turistici, la gestione di fiere ed esposizioni, le pubblicità commerciali, le telecomunicazioni e radiodiffusioni.

Altri introiti

Costituiscono altri introiti i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni o servizi di modico valore ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione e tutte le erogazioni liberali (cioè versate senza ricevere alcuna controprestazione in cambio), ricevute da soggetti pubblici o privati.

Entrambi gli introiti non sono assoggettati ad imposizione né ai fini delle imposte dirette, né ai fini dell'Iva. Occorre precisare che per le raccolte pubbliche vi è uno specifico obbligo di rendicontazione, a pena di decadenza, ai sensi dell'art. 20 comma 1bis D.P.R. 600/73 e che per le associazioni in regime L.398/91 l'agevolazione riguarda i proventi commerciali legati all'organizzazione di due eventi all'anno fino ad un massimo di € 51.645,68.

2.1.3 Le società di capitali e cooperative

L'ordinamento tributario italiano prevede anche una speciale collocazione per gli enti sportivi dilettantistici costituiti utilizzando strumenti giuridici tipici delle società commerciali che conservano comunque finalità non lucrative, le società di capitali e le cooperative sportive dilettantistiche. Con l'art. 90 della legge 27 dicembre 2002, n.289, modificato con la legge 21 maggio 2004 n.128, è stata introdotta la possibilità di costituire enti commerciali (società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative) senza finalità di lucro che svolgano esclusivamente attività sportive dilettantistiche e possano godere delle medesime agevolazioni tributarie degli enti associativi.

Lo statuto di una società sportiva di capitali deve uniformarsi ai seguenti principi:

- assenza dello scopo di lucro: questo principio è obbligatorio per tutti gli enti sportivi riconosciuti dal CONI;
- rispetto del principio di democraticità: questo principio può essere applicato solo dalle associazioni e dalle cooperative, in quanto nelle società per azioni o a responsabilità limitata i poteri dei soci sono proporzionali alle azioni o alle quote sottoscritte e tale principio risulta di difficile applicazione;
- Organizzazione, avvio, aggiornamento e perfezionamento di attività sportive dilettantistiche: questo deve essere l'oggetto principale indicato nello statuto di una società sportiva dilettantistica;
- Divieto per gli amministratori di una società sportiva dilettantistica di ricoprire cariche sociali in altre società o associazioni sportive dilettantistiche: tale divieto fa riferimento non solo nell'amministrare un'altra società o associazione sportiva dilettantistica, ma anche nel possedere quote o azioni di un'altra società sportiva dilettantistica;
- Devoluzione ai fini sportivi del patrimonio sociale in caso di suo scioglimento: è un principio già obbligatorio per le associazioni sportive dilettantistiche il cui statuto è adeguato al D.Lgs 460/97;
- Obbligo di conformarsi alle disposizioni del CONI e ai regolamenti emanati dalle Federazioni Sportive Nazionali o Enti di Promozione Sportiva cui la società intende affiliarsi.

Ci troviamo di fronte a soggetti giuridici che civilisticamente sono considerati a tutti gli effetti società commerciali (costituzione notarile, redazione e deposito bilanci in forma UE, bollatura libri sociali, ecc. ecc.) e che, se rispettano i requisiti previsti dall'art. 90 della L. 289/2002, possono usufruire delle agevolazioni fiscali previste dalla L. 398/91, compresa la possibilità di considerare decommercializzati i corrispettivi specifici a fronte di attività svolte verso altre associazioni/società che svolgono la medesima

attività e che fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei relativi associati e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, possibilità di corrispondere compensi esenti da imposta fino all'importo di € 7.500,00, esenzione dal pagamento della tassa di CC.GG. per i libri sociali, ecc. ecc..

2.2 GLI ADEMPIMENTI FISCALI E CONTABILI

2.2.1 Gli adempimenti fiscali contestuali e successivi alla costituzione

2.2.1.1 Domanda di attribuzione del codice fiscale

Il codice fiscale è un codice alfanumerico ovvero numerico con il quale un soggetto viene iscritto nell'anagrafe tributaria. I soggetti diversi dalle persone fisiche, come appunto gli enti sportivi dilettantistici, devono richiedere l'attribuzione del codice fiscale al momento della loro nascita. A tal fine l'ente (associazione, società, coop.va, ecc), nella persona del suo legale rappresentante, deve recarsi all'Ufficio finanziario e compilare il Modello AA5/6 per "Domanda di attribuzione codice fiscale, comunicazione variazione dati, avvenuta fusione, concentrazione, trasformazione, estinzione (soggetti diversi dalle persone fisiche)", presentando l'atto costitutivo e la fotocopia del documento d'identità del Presidente. La presentazione del modello può essere effettuata anche da una persona diversa dal Presidente espressamente delegata ed in possesso di una fotocopia del documento d'identità del Presidente.

2.2.1.2 Ufficio registro – atti privati dell'Agenzia delle entrate

L'atto costitutivo dell'ente sportivo, in duplice copia originale, va depositato da parte del rappresentante legale dell'associazione, o suo delegato, presso l'Ufficio del registro – Atti privati dell'Agenzia delle entrate territorialmente di competenza (nel caso di delegato è necessario dotarsi di delega del rappresentante legale dell'associazione, documento d'identità e codice fiscale del rappresentante legale dell'associazione). Per gli enti associativi si deve effettuare il versamento dell'imposta di registro di € 200,00 (codice tributo 109T) e dei diritti di segreteria nella misura di € 4,13 utilizzando il modello F23 presso l'ente concessionario, istituti di credito o qualsiasi ufficio postale.

L'ente associativo deve presentare all'Ufficio del registro, oltre all'attestazione di pagamento, un modello conforme contenente l'indicazione analitica della liquidazione e versamento delle imposte. L'Ufficio rilascia sezione di tale modello che costituisce ricevuta per il ritiro degli atti dopo la registrazione.

La richiesta di registrazione avviene mediante compilazione, in tre copie, del Mod 69. Tale modello è disponibile presso l'Ufficio del registro – Agenzia delle entrate.

Nel caso di ente sportivo costituito in forma di società di capitali o cooperativa la registrazione dell'atto costitutivo avverrà a cura del notaio rogante.

2.2.1.3 L'iscrizione nel registro del Coni

Il Registro Nazionale del CONI è stato istituito con la L. 289/2002 ed è divenuto lo strumento che il Consiglio Nazionale del CONI ha istituito per confermare definitivamente "il riconoscimento ai fini sportivi" alle associazioni/società sportive dilettantistiche, già affiliate alle Federazioni Sportive Nazionali, alle Discipline Sportive Associate ed agli Enti di Promozione Sportiva. Le associazioni/società iscritte al Registro saranno inserite nell'elenco che il CONI, ogni anno, deve trasmettere ai sensi della normativa vigente, al Ministero delle Finanze - Agenzia delle Entrate. In sostanza il CONI è l'unico ente certificatore dell'effettiva attività sportiva svolta dalle Società ed Associazioni Sportive dilettantistiche e pertanto la legge 24.7.2004 n. 186 ha sancito che le disposizioni di legge relative si applicano alle Società ed Associazioni che sono in possesso del riconoscimento ai fini sportivi rilasciato dal CONI, quale garante dell'unicità dell'ordinamento sportivo nazionale (D. lgs. 23.7.1999, n. 242, articolo 5, comma1). 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. La procedura d'iscrizione si avvia in forma telematica attraverso il sito del CONI; dopo aver compilato tutti i campi richiesti, l'utente dovrà procedere alla stampa di una dichiarazione sostitutiva (cd.

Autocertificazione) che, debitamente firmata dal legale rappresentante pro tempore dell'ente e corredata dalla fotocopia leggibile di un suo documento d'identità, dovrà pervenire (anche a mezzo fax) al Comitato provinciale CONI territorialmente competente. Una volta in possesso di detta documentazione gli uffici periferici CONI dovranno tempestivamente provvedere alla convalida dell'iscrizione. Solo in seguito alla convalida dell'iscrizione da parte del CONI provinciale l'associazione o la società sportiva dilettantistica potrà accedere nuovamente al registro telematico, stampare il certificato di iscrizione e conservarlo agli atti. L'iscrizione ha validità annuale. Non si dovrà procedere a rinnovi in quanto questi avverranno automaticamente in seguito alla riaffiliazione ad una Federazione, disciplina sportiva associata o ente di promozione sportiva. Non appena il CONI – Ufficio del registro riceverà comunicazione della società riaffiliante e riconosciuta ai fini sportivi dalle Federazioni/Enti di promozione, la data di scadenza si aggiornerà in automatico senza la necessità di presentare una nuova autocertificazione al Comitato provinciale del CONI. Si potrà ottenere il documento con la data aggiornata ristampando, sempre dal sito Internet, il certificato di iscrizione al Registro. A partire da gennaio 2011, l'iscrizione al Registro del CONI deve essere effettuata entro 90 giorni dalla data di acquisizione del flusso di aggiornamento inviato dalle FSN/DSA/EPS, ovvero entro la data di scadenza dell'anno sportivo in corso se l'acquisizione del flusso è fatta dal database del Registro negli ultimi 90 giorni dell'anno sportivo.

2.2.1.4 Domanda di attribuzione della Partita Iva

La domanda di attribuzione della partita Iva deve essere obbligatoriamente richiesta solo nel caso in cui l'ente sportivo dilettantistico intende svolgere attività commerciale. La richiesta deve essere fatta dal rappresentante legale dell'ente sportivo o suo delegato, presso l'Ufficio dell'Agenzia delle entrate territorialmente di competenza (nel caso di delegato è necessario dotarsi di delega del rappresentante legale dell'associazione, documento d'identità e codice fiscale del rappresentante legale dell'associazione, atto costitutivo e statuto) compilando il Modello AA7/10 per "Domanda di attribuzione del numero di codice fiscale e dichiarazione di inizio attività, variazione dati o cessazione attività ai fini IVA (soggetti diversi dalle persone fisiche). L'attribuzione della partita deve essere in ogni caso richiesta dalle società di capitali e cooperative sportive dilettantistiche.

2.2.1.5 Iscrizione nel Rea

L'art. 9 del D.P.R. 7 dicembre 1995, n. 581 (contenente il Regolamento di attuazione in materia di istituzione del Registro delle imprese di cui all'art. 2188 c.c.) prevede l'obbligo della denuncia al REA per tutti coloro che esercitano attività economiche e professionali. Tra i soggetti interessati a tale denuncia rientrano anche le associazioni sportive dilettantistiche che pur non perseguendo scopo di lucro svolgono, anche se in modo non prevalente, attività economica. Infatti gli enti non commerciali sono tenuti a fornire al REA informazioni sulla struttura e sulla ubicazione della loro attività. L'iscrizione al REA deve essere in ogni caso richiesta dalle società di capitali e cooperative sportive dilettantistiche.

2.2.1.6 Iscrizione nel registro delle imprese

Gli enti sportivi costituiti sotto forma di società di capitali e società cooperative saranno automaticamente iscritti al Registro delle imprese dal notaio rogante.

2.2.2 Obblighi contabili civilistici e fiscali

Gli obblighi civilistici e fiscali, oltre a dipendere dalla natura soggettiva dell'ente, possono interessare tanto l'attività istituzionale quanto quella commerciale e vincolano l'ente sia sotto un profilo formale che sostanziale, tutelando sia soggetti interni (soci, amministratori, ecc.), sia i soggetti terzi.

2.2.2.1 Obblighi civilistici

- Le società di capitali (tra cui le cooperative) senza scopo di lucro hanno l'obbligo di adottare i libri obbligatori e le altre scritture contabili ai sensi degli artt.2241 ss. c.c., i libri sociali e gli schemi di bilancio previsti dagli artt.2423 ss. cc.;
- Le associazioni sportive dilettantistiche hanno invece la facoltà (non l'obbligo) di adottare i medesimi libri e l'obbligo invece di redigere rendiconti economico-finanziari ai sensi dell'art.90 co. 18 della L.289/2002.

2.2.2.2 Obblighi fiscali

Le società di capitali senza scopo di lucro sono considerate ai fini fiscali al pari delle società di capitali commerciali e di conseguenza hanno l'obbligo di tenere le scritture contabili ai sensi degli artt. 14,15,16 e 18 del DPR 600/73 in forma sistematica e secondo norme di ordinata contabilità.

I libri obbligatori sono:

- Libro giornale;
- Libro degli inventari;
- Libri IVA;
- Registro beni ammortizzabili;
- Libro Unico del Lavoro.

Le associazioni sportive dilettantistiche hanno obblighi diversi a seconda che l'ente svolga esclusivamente attività istituzionale ovvero eserciti anche un'attività di tipo commerciale:

ATTIVITÀ ISTITUZIONALI: non esiste in modo espresso uno specifico obbligo di tenuta contabile per le sole attività istituzionali, se non quello di sintetizzare le operazioni e i fatti amministrativi in un documento consuntivo per esigenze informative sia interne per i soci che esterne per i terzi. E' comunque evidente che l'ente debba essere vincolato alla redazione di un rendiconto nel rispetto dell'atto costitutivo e dello statuto, nel quale vengano evidenziate le entrate e le spese complessive dell'ente.

A tal fine può essere utilizzato:

- libro cassa e banca,
- prima nota,
- schede contabili o partitari.

Ovviamente un impianto contabile finanziario elementare non sempre è in grado di evidenziare determinati aspetti patrimoniali della gestione, che potrebbero essere fondamentali in un ente di rilevanti dimensioni. Per le associazioni tuttavia vi è l'obbligo di redigere ed approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario ai sensi dell'art.148 co.8 lett. d) del TUIR e art.4 co.7 lett. d) del DPR.633/72.

ATTIVITÀ COMMERCIALI: la mancanza di obblighi contabili dell'ente non commerciale viene meno nell'ipotesi di esercizio di attività commerciale. Tutti gli enti non commerciali che svolgono anche attività di tipo commerciale hanno infatti l'obbligo di tenere una contabilità separata per l'attività commerciale. L'ente dovrà dunque individuare i beni relativi all'impresa per i quali si applicano le disposizioni relative all'art. 65 co.1 e 3-bis del TUIR. L'attività commerciale occasionale non comporta alcun obbligo contabile.

TABELLA 3. OBBLIGHI CONTABILI CIVILISTICI E FISCALI DEGLI ENTI SPORTIVI

natura ente	tip. attività	libri/contabilità a fini civili	tip. contabilità a fini fiscali	tipo gestione
soc. di capitali	qualsiasi	obbligo	contabilità d'impresa	ordinaria
ass. sportiva dilet.	solo attività istituzionale	facoltà	contabilità istituzionale	secondo atto costitutivo/statuto
	attività istituzionale e commerciale	obbligo per attività commerciale	contabilità istituzionale + contabilità d'impresa	contabilità separata

2.2.2.3 Contabilità separata

Il citato obbligo di separazione contabile delle attività ha come fine quello di rendere più trasparente possibile l'attività commerciale e di evitare ogni commistione con l'attività istituzionale. Tale separazione deve dunque mirare a distinguere tra:

- attività primaria istituzionale;
- attività commerciale, legata agli obblighi previsti per gli esercenti attività d'impresa;
- attività complessiva, composta dalle risultanze delle scritture cronologiche di tutte le attività.

2.2.2.4 Indirizzo dell'amministrazione finanziaria

In più occasioni l'amministrazione finanziaria si è espressa favorevolmente anche sulla tenuta di una

contabilità unica, sempreché fosse realizzata la previsione di cui all'art.20 del DPR 600/73.

In ogni caso la tenuta di una contabilità separata non prevede obbligatoriamente la tenuta di tanti libri giornale e piani dei conti quante sono le attività, essendo sufficiente che il piano dei conti sia puntualmente dettagliato nelle singole voci, anche tramite l'aiuto di sottoconti, permettendo così di distinguere le diverse movimentazioni relative ad ogni attività e poter individuare agevolmente quella primaria ed il suo oggetto principale. La tenuta di un unico impianto contabile ed un unico piano dei conti non è dunque di ostacolo ad una eventuale attività di controllo (Risoluzione Agenzia delle Entrate 13.03.2002. n.86).

2.2.2.5 Obblighi di separazione contabile

Negli enti non commerciali, relativamente alla separazione contabile ai fini delle imposte sui redditi, non è possibile optare per la tenuta di una contabilità unica, ai sensi del:

- co.2 dell'art.144 del TUIR, sull'obbligo di tenuta della contabilità separata in merito all'attività commerciale;
- co.3 del medesimo articolo relativo all'individuazione dei beni relativi all'impresa, per i quali si applicano le disposizioni dell'art.65 co.1 e 3-bis del TUIR.

I costi e le spese relativi esclusivamente all'attività istituzionale vanno separati da quelli relativi esclusivamente all'attività commerciale. Ai fini fiscali una associazione sportiva dilettantistica potrà dedurre solo le spese ed i costi strettamente inerenti l'attività commerciale.

Per i costi promiscui il limite di deducibilità è rappresentato dalla percentuale corrispondente al rapporto tra i ricavi e proventi relativi alla gestione commerciale e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi. In presenza di svolgimento di attività commerciale scatta anche l'obbligo di applicazione di tutte le disposizioni in materia di IVA.

Di fondamentale importanza risulta l'art.19 del DPR 633/72, che prevede la possibilità di detrazione solo sugli acquisti effettuati nello svolgimento dell'attività commerciale. Anche per l'IVA, nel caso di costi promiscui il limite di detraibilità è rappresentato dalla percentuale corrispondente al rapporto tra i ricavi e proventi relativi alla gestione commerciale e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi. Perché sia riconosciuta la detrazione dell'IVA in ogni caso è necessario che l'attività commerciale sia gestita in contabilità separata rispetto all'attività istituzionale e che la stessa sia tenuta conformemente alle disposizioni previste dall'art.20 del DPR 600/73.

Se infatti la tenuta della contabilità non è corretta o regolare non sarà consentito in nessun caso detrarre l'IVA sugli acquisti. Fanno eccezione a questa regola le Associazioni che aderiscono alla L.398/91, essendo applicata una detrazione dell'IVA forfetaria.

TABELLA 4. OBBLIGHI CONTABILITÀ SEPARATA

separazione contabile	adempimento contabile	detrazioni
imposte sui redditi	separazione attività commerciale individuazione beni relativi all'impresa	solo costi commerciali per costi promiscui ricavi comm./tot.ricavi
IVA	separazione attività commerciale adempimenti in materia di iva	solo iva su costi commerciali per iva costi promiscui ricavi comm./tot.ricavi

2.2.3 Il regime fiscale previsto dalla L.398/91

2.2.3.1 Presupposto soggettivo

Sono interessati alle disposizioni della L. n.398/91:

- le associazioni sportive dilettantistiche con o senza personalità giuridica riconosciute dal CONI o dalle Federazioni sportive nazionali ovvero affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti;

- le società di capitali e cooperative senza scopo di lucro riconosciute dal CONI o dalle Federazioni sportive nazionali ovvero affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti, che svolgono attività sportive dilettantistiche;
- le associazioni senza scopo di lucro e pro loco;
- associazioni bandistiche, cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente riconosciute senza scopo di lucro.

2.2.3.2 Presupposto oggettivo

Il secondo presupposto è costituito da un parametro quantitativo:

- i soggetti beneficiari non devono aver conseguito nel precedente periodo d'imposta un ammontare di proventi da attività commerciali superiore a 250.000,00 euro.

I soggetti di nuova costituzione potranno usufruire del suddetto regime qualora ritengano di conseguire nel medesimo periodo proventi commerciali per un ammontare non superiore a 250.000,00 euro.

Nel plafond dei 250.000,00 euro vanno ricompresi:

- ricavi di natura commerciale;
- sopravvenienze attive relative alle attività commerciali.

Non rientrano nel computo suddetto:

- i proventi di natura istituzionale (quote associative, erogazioni liberali);
- le plusvalenze patrimoniali;
- i proventi decommercializzati di cui all'art. 148, comma 3, del Tuir.

2.2.3.3 Principio di cassa

Per l'individuazione dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali opera il principio o criterio di cassa, dovendosi fare riferimento solo ed esclusivamente a quei proventi effettivamente conseguiti (riscossi) nel periodo d'imposta d'interesse. Questo criterio potrebbe non essere applicato ai fini dell'IVA, poiché in tale caso resta fermo il principio relativo alla normativa IVA, per cui vanno computati gli introiti fatturati ancorché non riscossi.

2.2.3.4 Come si esercita l'opzione

Se l'Associazione intende fruire del regime agevolativo previsto dalla L.398/91 deve comunicare l'opzione all'ufficio SIAE competente per territorio, prima dell'inizio dell'anno solare nel quale intende usufruire del suddetto regime, ovvero al momento dell'inizio dell'attività. Successivamente occorre comunicare all'Ufficio territorialmente competente dell'Agenzia delle Entrate, presentando il quadro VO della dichiarazione IVA. A tal fine nel frontespizio del modello UNICO è stata prevista un'apposita casella VO da barrare nel caso venga allegato il citato modello. L'opzione è vincolante per cinque anni.

2.2.3.5 Agevolazioni contabili

Le agevolazioni contabili per le Associazioni che usufruiscono della L.398/91 sono:

- l'esonero dall'obbligo di tenuta delle scritture contabili (libro giornale, libro degli inventari, registri IVA, scritture ausiliarie e di magazzino, registro beni ammortizzabili);
- l'esonero dall'obbligo di redazione dell'inventario e del bilancio;
- l'esonero dall'obbligo di fatturazione e registrazione (tranne che per sponsorizzazioni, cessione di diritti radio-Tv e pubblicità). E' necessario sottolineare che l'esonero dall'emissione della fattura non significa divieto, bensì una facoltà poiché il rilascio della fattura rappresenta l'unico veicolo per la controparte atto a dedurre l'IVA addebitata.

2.2.3.6 Agevolazioni fiscali

La disciplina Iva

Ai fini Iva, in forza dell'art.9, comma 1, del regolamento emanato con D.P.R. n.544/99, i soggetti che optano per l'applicazione delle disposizioni recate dalla L. n.398/91 applicano per tutti i proventi conseguiti nell'esercizio delle attività commerciali connesse agli scopi istituzionali le disposizioni previste dall'art.74, sesto comma, del D.P.R. n.633/72. Tale ultima disposizione prevede che, agli effetti della determinazione

dell'Iva, la detrazione di cui all'art.19 del D.P.R. n.633 venga forfettizzata con l'applicazione di una detrazione in via ordinaria pari al 50% dell'imposta relativa alle operazioni imponibili. La medesima disposizione prevede, inoltre, diverse e specifiche percentuali di detrazione forfettizzata nei seguenti casi:

- per le prestazioni di sponsorizzazione la detrazione è forfettizzata in misura pari al 10% dell'imposta relativa alle operazioni stesse (dalla data di pubblicazione del decreto semplificazioni approvato dal Cdm il 30 ottobre 2014, al 50%);
- per le cessioni o le concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica la detrazione compete in misura pari al 33% dell'imposta relativa alle operazioni stesse.

La disciplina Ires

La Legge 16 dicembre 1991, n.398, ha previsto, per le associazioni e società sportive dilettantistiche, un regime fiscale agevolativo, che unisce una notevole convenienza economica a una rilevante semplificazione amministrativa: si tratta di un regime opzionale forfetario di determinazione dell'IRES.

Gli enti sopra menzionati possono svolgere oltre ad attività istituzionali, anche attività commerciali.

Se i proventi derivanti da queste ultime non superano il limite di € 250.000, possono optare per il regime forfetario di cui alla Legge n.398/1991, previa verifica di non aver superato nell'esercizio precedente il limite di € 250.000. L'associazione o società sportiva dilettantistica che ha optato per l'applicazione del regime forfetario di cui alla Legge n.398/91, determina (ai sensi dell'articolo 2, comma 5 della citata Legge) il reddito imponibile ai fini IRES: applicando all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività del 3% ed aggiungendo le plusvalenze patrimoniali (che quindi subiscono una tassazione per il loro intero importo) ed i corrispettivi per la cessione dei diritti delle prestazioni sportive:

$$\begin{aligned} \text{Reddito Imponibile} &= (\text{proventi} \times 3\%) \\ &+ \text{plusvalenze patrimoniali} \\ &+ \text{cessione diritti sportivi} \end{aligned}$$

La disciplina Irap

In materia di Irap ai fini della determinazione della base imponibile occorre distinguere:

- 1 le associazioni sportive dilettantistiche che svolgono esclusivamente attività non commerciali;
- 2 le associazioni sportive dilettantistiche che svolgono attività istituzionale e commerciale e le società sportive dilettantistiche.

Nel primo caso la base imponibile Irap è data dalla somma di:

- retribuzioni per lavoro dipendente e redditi a questi assimilati;
- compensi per prestazione occasionale di lavoro autonomo, non esercitato abitualmente (fatta eccezione per le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi di cui all'art.81, comma 1, lett. m), del T.U.I.R.).

Nel secondo caso le associazioni e le società sportive dilettantistiche che hanno scelto il regime fiscale agevolato ex art.17, comma 2, D.Lgs. n.446/1997, determinano la base imponibile sommando al reddito ottenuto ai fini Ires (applicando il coefficiente di redditività del 3% sui proventi commerciali conseguiti) i seguenti costi non deducibili ai fini Irap:

- retribuzioni per lavoro dipendente e redditi a questi assimilati;
- compensi per prestazione occasionale di lavoro autonomo, non esercitato abitualmente;
- interessi passivi.

Non concorrono alla determinazione del valore della produzione:

- i contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro;
- le spese relative agli apprendisti, ai disabili ed al personale assunto con contratti di formazione lavoro;
- i compensi, i premi i rimborsi forfetari e le indennità di trasferta corrisposti a sportivi dilettanti di cui all'art.81, comma 1, lett. m), del T.U.I.R..

al valore della produzione come sopra determinato si applica l'aliquota del 3,90% (o altra aliquota prevista da legge regionale).

Il regime di cui alla Legge n.398 del 16 dicembre 1991 consente agli enti non commerciali:

- una consistente riduzione degli adempimenti contabili;
- un sistema di tassazione agevolativo di tipo forfetario.

Il regime in argomento rappresenta sicuramente per gli enti non commerciali beneficiari una scelta consigliabile in ragione appunto delle rilevanti semplificazioni di carattere contabile e delle agevolazioni di tipo tributario consistenti in una ridotta pretesa impositiva. Le agevolazioni fiscali sono:

- l'esonero dall'obbligo di emissione di scontrini fiscali e/o ricevute fiscali per i compensi incassati;
- l'esonero dall'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale IVA;
- la determinazione forfettaria dell'IVA: le Associazioni che hanno deciso di avvalersi del regime fiscale agevolato potranno calcolare l'IVA da versare nella modalità che segue:
 - 50% dell'IVA incassata per i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali generiche (ad es. pubblicità, prestazioni di servizi, biglietti per spettacoli);
 - 90% (50%) dell'IVA incassata per i proventi da sponsorizzazioni;
 - 2/3 dell'IVA incassata per la cessione o concessione di diritti televisivi o radiofonici.
- la determinazione forfettaria del reddito imponibile: il reddito imponibile è determinato forfettariamente, applicando cioè un coefficiente di redditività (attualmente fissato nella misura del 3%) all'ammontare dei proventi commerciali (al netto d'IVA) conseguiti nel periodo di imposta; a tale percentuale viene aggiunto l'intero importo delle plusvalenze patrimoniali.

Obblighi contabili e fiscali

Permangono in ogni caso i seguenti obblighi contabili e fiscali:

- conservare le fatture d'acquisto e le fatture emesse, che devono inoltre essere numerate in ordine progressivo per anno solare;
- annotare anche con un'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;
- effettuare il versamento trimestrale dell'IVA entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento attraverso il Modello F24;
- redigere ed approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario;
- per ogni raccolta fondi, redigere entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio un apposito e separato rendiconto dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative alla raccolta fondi organizzata;
- presentare la dichiarazione dei redditi (Modello UNICO Enti non commerciali) e il Modello 770, nei casi in cui è previsto.

2.2.3.7 Superamento dei limiti

Se nel periodo d'imposta l'Associazione supera il limite di 250.000 euro il regime agevolato cessa automaticamente e, dal mese successivo a quello in cui è venuto meno il requisito oggettivo, si passerà al regime ordinario. Quando si verifica questa ipotesi, si dovranno considerare, sia per l'IVA che per le imposte sui redditi, due differenti periodi soggetti a diversi regimi tributari:

- nel primo (dall'inizio del periodo d'imposta fino al mese in cui è avvenuto il superamento del limite), si applicherà il regime agevolato;
- nel secondo (dal mese successivo all'avvenuto superamento del limite fino alla fine del periodo d'imposta), si applicherà il regime tributario ordinario sia per determinare il reddito che per l'assolvimento dell'IVA e degli adempimenti contabili.

2.2.4 Altri regimi contabili

In alternativa al regime di cui alla L.398/91 le Associazioni sportive dilettantistiche possono adottare anche il:

- regime ordinario;
- regime semplificato
- regime forfetario (art.145 del TUIR).

2.2.4.1 Il regime ordinario

L'Associazione che esercita anche attività commerciale deve adottare il regime contabile ordinario (con obbligo di redazione del libro giornale, libro inventari e schede contabili, oltre i registri Iva) se i ricavi commerciali nell'anno precedente siano stati:

- superiori a 400.000,00 euro se trattasi di prestazioni di servizi;
- superiori a 700.000,00 euro negli altri casi.

Per la determinazione dell'IRES verranno applicate tutte le variazioni in aumento e in diminuzione previste dalle disposizioni del TUIR.

2.2.4.2 Il regime semplificato

Il regime contabile semplificato (con obbligo di tenuta dei soli registri IVA) può essere invece adottato se i ricavi commerciali nell'anno precedente siano stati:

- inferiori a 400.000,00 euro se trattasi di prestazioni di servizi;
- inferiori a 700.000,00 euro negli altri casi.

Le regole previste per tale regime sono quelle relative all'art.18 del DPR.600/73 e all'art.66 del TUIR.

In particolare questi soggetti dovranno indicare nei registri IVA:

- valore rimanenze e valore riportato nel registro acquisti entro il termine della dichiarazione dei redditi;
- le operazioni non soggette a registrazione agli effetti dell'IVA;
- le altre operazioni rilevanti ai fini della determinazione del reddito, da riportare nel registro acquisti entro il termine della dichiarazione dei redditi.

2.2.4.3 Il regime forfetario per gli enti non commerciali

Possono usufruire del regime forfetario (con obbligo di tenuta dei soli registri IVA) gli enti non commerciali, ammessi al regime della contabilità semplificata, qualora l'ammontare annuale dei ricavi relativi all'anno precedente non sia:

- superiore a 15.493,71 euro se trattasi di prestazioni di servizi;
- superiori a 25.822,84 euro negli altri casi.

Il reddito si determina applicando all'ammontare dei ricavi un coefficiente di redditività differenziato per tipo di attività, come segue:

tipo di attività	ricavi commerciali	coefficiente
prestazioni di servizi	fino a 15.493,71	15%
	da 15.493,72 a 400.000,00	25%
altre attività	fino a 25.822,84	10%
	da 25.822,85 a 700.000,00	15%

Al reddito così determinato si dovranno aggiungere poi le plusvalenze patrimoniali, le sopravvenienze attive, i dividendi e gli interessi e i proventi immobiliari.

2.3 I PROSPETTI CONTABILI DEGLI ENTI SPORTIVI DILETTANTISTICI

Ciascuna entità sportiva dilettantistica dovrà porre in essere un adeguato impianto contabile per potersi conformare ad uno schema il più vicino possibile alle proprie esigenze informative nonché ai vincoli – molto frequenti nel settore sportivo dilettantistico – per poter fruire dei regimi agevolativi fiscali ovvero di altri benefici. In particolare l'obiettivo del bilancio e del rendiconto è quello di evidenziare e controllare l'effettiva realizzazione degli scopi essenziali derivanti dallo svolgimento della specifica attività. Ciò pone questioni di redazione di documenti a fini di trasparenza, a maggior ragione, in conseguenza delle

finalità non lucrative proprie delle società di capitali, delle cooperative e delle associazioni sportive dilettantistiche ai sensi dell'art. 90 della L. 289/2002 e successive modificazioni, nonché del divieto di distribuzione – anche in forme indirette – degli utili e avanzi della gestione ovvero in caso di raccolta fondi consentendo ai donatori di beneficiare di detrazioni e/o deduzioni fiscali. Appare evidente come le società e associazioni sportive dilettantistiche debbano sottostare, prioritariamente, alle previsioni normative valevoli per la loro specifica configurazione “giuridica”, potendo adottare una delle seguenti forme alternative nel rispetto dei vincoli di statuto di cui all'art. 90 co. 18 della L. 27.12.2002 n. 289:

- Associazioni sportive prive di personalità giuridica;
- Associazioni sportive con personalità giuridica di diritto privato (associazioni riconosciute);
- Società di capitali senza scopo di lucro costituite secondo le disposizioni vigenti;
- Società cooperative senza scopo di lucro.

2.3.1 Obblighi di bilancio e rendicontazione

La redazione del bilancio e della rendicontazione sono differenti tra i diversi soggetti sportivi in quanto le società di capitali e le cooperative, ancorché prive di scopo di lucro, dovranno attenersi alle previsioni di cui agli artt. 2423 ss. c.c. ed alle norme fiscali che ne richiedono ulteriori particolari indicazioni.

Differentemente, la rappresentazione dei fatti gestionali di un ente associativo (ente non commerciale e ONLUS, anche a carattere sportivo dilettantistico) pone aspetti di rilievo sullo schema del bilancio o rendiconto annuale da adottare, talvolta espressamente richiesto dalle norme a carattere fiscale (ad es. art. 148 co. 8 lett. d) del TUIR) o speciale (art. 90 della L. 289/2002 e successive modifiche), ma in altri casi non chiaramente vincolante in termini di schemi e struttura.

2.3.2 Bilancio delle società di capitali e cooperative

Le società di capitali e le società cooperative, ancorché senza scopo di lucro, ai sensi degli artt. 2423 ss. c.c. debbono obbligatoriamente adottare gli schemi di Stato patrimoniale, Conto economico e Nota integrativa con l'applicazione di specifici criteri di valutazione, oltreché il rispetto di determinati principi. Tra questi deve sottolinearsi quello dell'art. 2423-bis punto 3) c.c., che impone il criterio di competenza per le rilevazioni di bilancio.

2.3.3 Bilancio delle associazioni

In relazione alle associazioni sportive dilettantistiche occorre, invece, distinguere tra: associazioni riconosciute ai sensi del DPR 361/2000;

associazioni non riconosciute (prive di personalità giuridica).

Pertanto, in conseguenza del suo differente status giuridico, l'ente avrà:

- l'obbligo, se ente persona giuridica ai sensi dell'art. 20 c.c., di convocare l'assemblea per l'approvazione del “bilancio”;
- nessun obbligo “civilistico” in ordine alla forma da adottare per la redazione di un bilancio o rendiconto;
- l'obbligo, sempre e in ogni caso, di redigere rendiconti economico-finanziari ai sensi dell'art. 90 co. 18 della L. 289/2002 come modificato dalla L. 128/2004 e prevederne le modalità di approvazione da parte degli organi statutari;
- l'obbligo di redazione e approvazione di un rendiconto economico e finanziario disciplinato dall'art. 148 co. 8 lett. d) del TUIR per le c.d. “associazioni fiscalmente privilegiate” tra cui vi rientrano, in genere, anche le associazioni sportive dilettantistiche.

Bilancio preventivo

L'associazione sportiva dilettantistica non ha obblighi veri e propri per la redazione di un bilancio preventivo. Tale documento appare tuttavia opportuno, sia in conformità ai vincoli di statuto, sia per una completa informativa agli associati sull'andamento della stagione sportiva futura, e sia per altre motivazioni a carattere finanziario (ad es. richiesta di finanziamenti ad enti locali, Amministrazioni Pubbliche, ecc.).

2.3.4 Le raccomandazioni del Cndcec

Il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili – Commissione Aziende no

profit – ha emanato specifiche raccomandazioni a partire dall'aprile 2001 fornendo un quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio delle aziende no profit.

Più precisamente queste sono:

- n. 1 documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle ANP;
- n. 2 la valutazione e l'iscrizione delle liberalità nel bilancio di esercizio delle ANP;
- n. 3 la Nota integrativa e la relazione di missione;
- n. 4 prospetto di rappresentazione della movimentazione delle componenti del patrimonio netto;
- n. 5 i sistemi e le procedure di controllo delle ANP;
- n. 6 le immobilizzazioni;
- n. 7 il bilancio sociale delle ANP: principi generali e linee guida per la sua adozione;
- n. 8 i conti d'ordine;
- n. 9 il bilancio di gruppo;
- n. 10 gli indici e gli indicatori di performance nelle ANP impegnate nella raccolta fondi e destinatarie di contributi pubblici e privati;
- sistema di verifica della responsabilità e della trasparenza nelle ANP.

Tali indirizzi, ancorché non vincolanti né obbligatori, tengono conto della varietà di soggetti giuridici appartenenti al settore non lucrativo, oltre al campo di attività, peraltro di difficile inquadramento e classificazione. In base alle predette raccomandazioni (ed in particolare la n. 1 riguardante il documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende no profit) gli schemi di rappresentazione possono essere così sinteticamente individuati, il cui contenuto minimo è costituito da:

- Stato patrimoniale (Attività, Passività, Conti d'Ordine);
- Rendiconto della gestione (proventi e oneri);
- Nota integrativa;
- Prospetto di movimentazione fondi;
- Relazione sulla gestione (c.d. conto morale);
- Relazione dell'organo di controllo (ove previsto).

Secondo il documento del CNDCEC per le aziende no profit di dimensioni ridotte identificabili dall'ammontare dei proventi annui complessivi non superiore a € 50.000,00 nei due esercizi precedenti a quello di riferimento è previsto l'utilizzo di uno schema di rappresentazione dei risultati di sintesi semplificato. Da tale indirizzo del CNDCEC sono esclusi quegli enti per i quali per legge è prevista una specifica indicazione normativa con riferimento agli schemi di rappresentazione dei risultati di sintesi. Ovviamente sono escluse anche le società di capitali e le società cooperative sportive dilettantistiche per le quali valgono le considerazioni più sopra riportate sugli schemi obbligatori di bilancio secondo il codice civile.

2.3.5 Atti di indirizzo agenzia per le onlus sul bilancio

L'Agenzia per le ONLUS ha emanato specifici atti di indirizzo con le linee guida in materia di bilanci degli enti no profit:

- linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti no profit (2/2009);
- linee guida per la redazione del bilancio sociale delle organizzazioni no profit (2/2010);
- linee guida e schemi per la redazione del bilancio di esercizio e del bilancio consolidato delle imprese sociali (2/2010);
- quadro sistematico preparazione e presentazione del bilancio degli enti no profit (10/2010).

2.3.5.1 Linee guida e schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti no profit

Gli obiettivi del documento, secondo l'Agenzia per le ONLUS, sono quelli di redigere specifici modelli di bilancio e con struttura uniforme per il settore no profit, che consentono a tutti gli interessati di fornire le informazioni delle particolari gestioni non lucrative. È in ogni caso necessario redigere un bilancio di missione, tramite il quale dare conto delle attività svolte, rispetto alle finalità stabilite dallo statuto, poiché i valori quantitativo-monetari tipici del bilancio di esercizio non sono sufficienti a soddisfare

pienamente tali obiettivi informativi. Numerosi sono i soggetti no profit a cui si rivolge il documento, da individuarsi sulla base delle norme del codice civile o di leggi speciali o fiscali (tra cui appunto rientrano le associazioni sportive dilettantistiche), ma anche in base alle specifiche attività svolte.

La proposta degli schemi di bilancio assume quale punto di partenza il “Documento di presentazione di un sistema rappresentativo dei risultati di sintesi delle aziende no profit”, elaborato nel 2001 dal CNDC, con l’apporto modifiche ed integrazioni.

2.3.5.2 I documenti di bilancio

I documenti di bilancio sono:

- Stato patrimoniale;
- Rendiconto gestionale;
- Nota integrativa;
- Relazione di missione.

In caso di rilevante attività “produttiva” tipica (ad es. ospedali, scuole, centri di assistenza, musei, ecc.), il rendiconto gestionale potrà essere integrato con un apposito Conto economico gestionale (costi e ricavi di ciascuna delle attività specifiche). Lo stesso potrà essere redatto anche da quegli enti che svolgono attività produttive strumentali (gestioni immobiliari rilevanti, attività di impresa strumentale), ai fini di una maggiore chiarezza dell’informazione. È previsto anche un rendiconto “semplificato” per gli “enti minori” che realizzano proventi e ricavi annui inferiori a 250.000,00 euro che possono redigere un rendiconto finanziario secondo criteri di cassa con allegato un prospetto sintetico delle attività patrimoniali (rendiconto degli incassi, dei pagamenti e situazione patrimoniale). Gli enti in forma societaria (cooperative sociali ed imprese sociali in forma societaria), devono redigere gli schemi di bilancio previsti dal codice civile per la loro forma giuridica, i cui dati possono essere riclassificati secondo gli schemi previsti dal documento guida. In breve vengono di seguito richiamati alcuni punti essenziali degli schemi di bilancio previsti dall’Agenzia per le ONLUS.

Schema di stato patrimoniale

Secondo l’Agenzia per le ONLUS tale schema deve essere redatto secondo quanto previsto per le società dall’art. 2424 c.c., con alcune modifiche e aggiustamenti. Il patrimonio dell’attività istituzionale non risulta separato rispetto a quello dell’attività accessoria poiché sotto l’aspetto patrimoniale, per lo svolgimento dell’attività accessoria l’ente no profit può fare uso:

- dello stesso patrimonio e degli stessi finanziamenti per l’attività istituzionale;
- di beni patrimoniali o finanziamenti specifici che possono essere anche diversi da quelli istituzionali.

Lo schema può essere utilizzato dagli enti solo per le voci che interessano.

Occorre conservare le macroclassi.

Schema di rendiconto gestionale

Il rendiconto gestionale è un risultato complesso che misura l’andamento economico della gestione ma anche il contributo dei proventi e degli oneri non legati a rapporto di scambio. Non assume il significato economico di sintesi tipico dell’impresa.

Il rendiconto gestionale a proventi/ricavi e costi/oneri informa sulle modalità con le quali le risorse sono state acquisite ed impiegate nel periodo, con riferimento alle cosiddette “aree gestionali”.

Sono previsti due schemi di Rendiconto Gestionale:

- schema semplificato di pura cassa per gli enti minori (redazione del solo prospetto “rendiconto degli incassi, dei pagamenti e situazione patrimoniale”);
- schema di competenza per gli enti che superano la soglia di 250.000,00 euro di ricavi/proventi annui.

Nota integrativa

La Nota integrativa deve indicare in sintesi i seguenti punti:

- informazioni generali sull’ente;
- principi adottati redazione bilancio;

- criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio;
- criteri di valutazione adottati per le immobilizzazioni materiali e immateriali;
- composizione voci: “costi di ricerca, sviluppo e pubblicità”, “oneri pluriennali”;
- variazioni nella consistenza delle altre voci dell’attivo e del passivo;
- elenco delle partecipazioni;
- ammontare dei crediti e dei debiti;
- distintamente per ciascuna voce, l’ammontare dei crediti e dei debiti di durata residua superiore a cinque anni;
- composizione delle voci “ratei e risconti attivi” e “ratei e risconti passivi”;
- voci di patrimonio netto;
- impegni non risultanti dallo Stato patrimoniale;
- breve descrizione della politica raccolta fondi e effettivi proventi introitati;
- metodologie adottate per la ripartizione dei costi comuni fra le aree gestionali;
- prospetto informazioni dettagliate sui servizi e beni ricevuti a titolo gratuito;
- indicazione quantitativa degli apporti dati dal lavoro volontario (numero di volontari, ore impiegate);
- dettaglio voce “altri proventi e ricavi” distinto tra categorie di attività;
- dettaglio delle voci Proventi finanziari e patrimoniali;
- dettaglio delle voci Proventi Straordinari e gli Oneri Straordinari;
- dettaglio di eventuali compensi e rimborsi spese per amministratori e dei sindaci o di persone fisiche o giuridiche a loro riconducibili;
- operazioni di locazione finanziaria;
- contratti stipulati con le Pubbliche Amministrazioni;
- informazioni di dettaglio relativamente a sovvenzioni, donazioni, atti di liberalità;
- laddove l’ente lavora per progetti, in appositi prospetti il dettaglio dei costi sostenuti e dei correlati proventi conseguiti per ciascun “progetto”;
- ogni transazione effettuata nel corso dell’esercizio con soggetti che si possono trovare in conflitto di interessi.

Relazione di missione

Tale documento:

- accompagna il bilancio in cui gli Amministratori espongono e commentano le attività svolte nell’esercizio, oltreché le prospettive sociali;
 - ha la funzione di esprimere il giudizio degli Amministratori sui risultati conseguiti;
- deve fornire informazioni rispetto a tre ambiti principali:
- 1) missione e identità dell’ente;
 - 2) attività istituzionali, volte al perseguimento diretto della missione;
 - 3) attività “strumentali”, rispetto al perseguimento della missione istituzionale (attività di raccolta fondi e di promozione istituzionale).

Detta relazione può essere più o meno dettagliata sotto il profilo della rendicontazione in relazione alle dimensioni dell’ente.

2.3.6 Las rendicontazione ai fini tributari

Per la normativa tributaria soltanto gli enti associativi c.d. “fiscalmente privilegiati” e le ONLUS hanno specifici vincoli in termini di rendicontazione per le operazioni effettuate secondo le finalità istituzionali primarie dell’ente (ad es. sport dilettantistico) ovvero per quelle commerciali o connesse. In tutti gli altri casi nessun particolare schema viene reso obbligatorio dal legislatore, potendo realizzarsi a scelta dell’ente purché nel rispetto di norme e regole di tecnica contabile e di bilancio (per competenza ovvero per cassa). La normativa tributaria prevede principalmente vincoli di bilancio e/o di rendiconto per:

- associazioni sportive dilettantistiche riconosciute ai sensi dell’art. 90 della L. 289/2002 e quelle “fi-

scalmente privilegiate” (art. 148 co. 3 del TUIR);

- associazioni sportive dilettantistiche ONLUS;
- associazioni e società sportive dilettantistiche con raccolta pubblica di fondi;
- associazioni e ONLUS che beneficiano di erogazioni liberali.

2.3.6.1 La rendicontazione ex art. 90 della l. 289/2002

Tutte le società e associazioni sportive dilettantistiche riconosciute a fini sportivi dal CONI o dalle Federazioni ed enti di promozione sportiva il cui statuto sia conforme ai sensi di legge hanno in ogni caso l'obbligo di:

- prevedere statutariamente la redazione di rendiconti economico-finanziari e le modalità della loro approvazione da parte degli organi sociali (DL 72/2004 conv. con L. 128/2004);
- provvedere ad una rendicontazione analoga a quella per le raccolte occasionali pubbliche di fondi (art. 20 co. 2 del DPR 600/73) per gli enti destinatari dell'art. 143, co. 3 lett. a) del TUIR e per usufruire delle agevolazioni dell'art. 25 L. 133/99 (art. 1 del DM 26.11.99 n. 473).

Ai sensi dell'art. 5 co. 5 del citato decreto viene fissato, quale specifico adempimento contabile a carico delle associazioni sportive dilettantistiche che intendano usufruire dell'agevolazione indicata dall'art. 25 co. 2 della L. 133/99 come modificata dall'art. 37 della L. 342/200011, un obbligo di rendicontazione analogo a quello stabilito per le raccolte occasionali pubbliche di fondi (art. 20 co. 2 del DPR 600/73) per gli enti destinatari dell'art. 143 co. 3 lett. a) del TUIR. L'Amministrazione finanziaria ha esemplificato nell'apposita “Guida al contribuente n.8” (febbraio 2000), lo schema di rendiconto suddiviso per ambiti di gestione che possono adottare i predetti soggetti con particolare riguardo anche alle voci ed importi a carattere promiscuo. Anche in tale caso, allo stesso modo di quanto richiesto per le altre fattispecie precedentemente indicate, la documentazione di supporto deve essere tenuta e conservata ai sensi dell'art. 22 del DPR 600/73.

2.3.6.2 La rendicontazione ex art. 148 co. 3 del Tuir

L'art. 148 co. 3 del TUIR prevede, per talune tipologie associative tra cui le associazioni sportive dilettantistiche, particolari agevolazioni fiscali in relazione alla decommercializzazione dell'attività svolta, ancorché dietro corrispettivi specifici, nei confronti dei soci e associati in diretta attuazione degli scopi istituzionali. Detti organismi debbono, in ogni caso, avere adeguato i propri statuti in relazione ai requisiti tassativamente richiesti dalla norma (art. 148 co. 8 del TUIR e art. 4 co. 7 del DR 633/72) se intendono avvalersi del regime agevolativo tributario ai fini delle imposte dirette e dell'IVA. A riguardo, in relazione all'applicazione del regime agevolativo citato da parte di enti associativi e società, i soggetti nei cui confronti devono essere rese le attività sportive – con conseguente decommercializzazione dei proventi percepiti – sono in primo luogo i soci, con le ovvie limitazioni che comporterebbe per le società di capitali.

L'Agenzia delle Entrate con la ris. 38/2010, con riferimento alle attività effettuate dalle associazioni e società sportive dilettantistiche nei confronti di “frequentatori e/o praticanti” che non rivestono la qualifica di soci ritiene che la disposizione agevolativa possa applicarsi a condizione che:

- i destinatari delle attività risultino “tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali” (CONI, Federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva);
- si tratti di attività direttamente collegate agli scopi istituzionali escludendo, quindi, importi pagati a fronte di prestazioni di tipo accessorio o collegato solo in via indiretta o eventuale agli scopi istituzionali. In tale ultimo caso questi assumono rilevanza ai fini reddituali (e IVA).

L'obbligo di “bilancio” riguarda la redazione e l'approvazione annuale di un rendiconto economico e finanziario (e non anche patrimoniale) riferito tanto all'attività istituzionale quanto commerciale (ove esercitata). Il documento, sotto qualsiasi forma o schema, deve ricomprendere anche l'attività “decommercializzata” svolta, ovvero quella non produttiva di redditi di impresa (poiché non considerata commerciale a fini fiscali). La redazione di un “bilancio” con valenza civilistica, la cui approvazione deve comunque avvenire nel termine previsto dallo statuto, soddisfa il sopracitato obbligo. In caso contrario, secondo lo stesso Ministero delle Finanze, la mancata redazione e approvazione del rendiconto

annuale determina la non applicabilità delle disposizioni concernenti la non commercialità recate dai co. 3, 5, 6 e 7 dell'art. 148 del TUIR. Qualunque altro schema è ammesso purché riassume tutte le vicende economiche e finanziarie dell'ente tale da costituire elemento di trasparenza e di controllo della gestione medesima. Vista la rilevanza attribuita al rendiconto, è previsto infine che la documentazione di supporto (anche se non di tipo fiscale) deve conservarsi a cura dell'ente secondo quanto previsto in tema di accertamento dal DPR 600/73 (ovvero fino alla scadenza dei relativi termini di accertamento).

TABELLA 5. SCHEMI DI BILANCIO E DI RENDICONTO

schemi di bilancio	note
documento con situazione patrimoniale, economica e finanziaria (nella forma del bilancio "tradizionale" ovvero in forma UE)	- applicabile per tutti gli enti - non applicabile alle società di capitali e cooperative
rendiconto o bilancio consuntivo a schema libero	- applicabile per tutti gli enti - non applicabile alle società di capitali e cooperative
rendiconto economico e finanziario	- applicabile per tutti gli enti - obbligatorio per l'attività complessiva delle associazioni fiscalmente "privilegiate" - da redigersi e approvarsi nel termine statutario - deve ricomprendere anche le attività "decommercializzate" e indicare le attività istituzionali separatamente da quelle commerciali (a prescindere dal regime contabile adottato)
bilancio ai fini fiscali (dpr 600/73) (in qualsiasi forma e schema)	- obbligatorio solo per l'attività commerciale (in regime ordinario, anche per opzione)
bilancio e documenti artt.2423 ss. c.c.	- applicabile obbligatoriamente alle società di capitali e alle cooperative sportive dilettantistiche
bilancio e documenti secondo il modello agenzia per le onlus – linee guida e schemi per la redazione dei bilanci degli enti no profit	- applicabile per le attività istituzionali e commerciali delle associazioni sportive dilettantistiche

FAC-SIMILE. RENDICONTO GESTORIALE CON SITUAZIONE PATRIMONIALE

PROVENTI

descrizione conto	attività istituzionale	attività commerciale	raccolta fondi
quote associative	euro		
corrispettivi specifici	euro		
contributi pubblici e istituzionali	euro		
CONI	euro		
comune	euro		
provincia	euro		
fondazioni	euro		
altri enti	euro		
rimborsi vari	euro		
interessi attivi	euro		
c/c bancario	euro		
c/c postale	euro		
erogazioni liberali	euro		
indennità di preparazione e promozione	euro		
plusvalenze patrimoniali	euro	euro	
biglietti ingressi gare	euro	euro	
proventi pubblicitari	euro	euro	
sponsorizzazioni	euro	euro	
proventi cessioni atleti	euro	euro	
locazioni commerciali	euro	euro	
altre entrate commerciali	euro	euro	
entrate da manifestazioni pubbliche	euro	euro	
entrate da sovvenzioni	euro	euro	

totali proventi

ONERI

descrizione conto	attività istituzionale	attività commerciale	costi promiscui
spese generali amministrazione	euro	euro	euro
energia elettrica	euro		
acquedotto	euro		
gas e riscaldamento			
assicurazioni	euro	euro	euro
fitti passivi	euro	euro	euro
spese di manutenzione e riparazione	euro	euro	euro
spese postali	euro	euro	euro
spese bancarie	euro	euro	euro
oneri bancari	euro		
interessi bancari	euro		
cancelleria e stampati	euro	euro	euro
materiale sportivo	euro	euro	euro
spese per medicinali	euro	euro	euro
spese di trasporto	euro	euro	euro
spese di affissione	euro	euro	euro
spese tesseramenti	euro	euro	euro
spese varie	euro	euro	euro
spese per personale dipendente	euro	euro	euro
stipendi, tredicesima e ferie			
contributi previdenziali e assistenziali			
accantonamento tfr			
compensi a co.co.co.	euro	euro	euro
compensi a professionisti	euro	euro	euro
compensi per prestazioni occasionali	euro	euro	euro
compensi art.67, comma 1, tuir.	euro	euro	euro
rimborsi viaggi e trasferte	euro	euro	euro
rimborsi vitto e alloggio	euro	euro	euro
ammortamenti	euro	euro	euro
minusvalenze patrimoniali	euro	euro	euro
imposte e tasse	euro	euro	euro
SIAE			
IRPEF			
IRAP			
imposte e tasse varie			

totali oneri

RISULTATO DELLA GESTIONE

totale proventi			euro
totale oneri			euro
avanzo di gestione			euro
disavanzo di gestione			euro

SITUAZIONE FINANZIARIA - PATRIMONIALE

attivo		passivo	
cassa	euro	c/c bancario	euro
c/c bancario	euro	debiti	euro
c/c postale	euro		
crediti	euro		
		finanziamento da terzi	euro
		riserve statutarie	euro
immobilizzazioni materiali	euro	f.do accantonamento tfr	euro
terreni e fabbricati	euro	f.do amm.to terreni e fabbricati	euro

impianti e attrezzature	euro	f.do amm.to impianti e attrezzature	euro
altri beni ammortizzabili	euro	f.do ammortamento altri beni ammortizzabili	euro
immobilizzazioni immateriali	euro	f.do amm.to immobilizzazioni immateriali	euro
altre attività	euro	altre passività	euro
disavanzo anni precedenti	euro	avanzo anni precedenti	euro
totale attività	euro	totale passività	euro
disavanzo di gestione	euro	avanzo di gestione	euro
totale a pareggio	totale a pareggio		

2.4 IL TRATTAMENTO FISCALE DI ALCUNI PROVENTI

Le associazioni e società sportive dilettantistiche, per poter svolgere la loro attività, cercano in molti casi di reperire risorse economiche promuovendo azioni e/o attività verso persone fisiche (privati o titolari di partita Iva), imprese ed altri soggetti, pubblici e privati.

Tra le principali forme di reperimento di risorse economiche utilizzate dalle associazioni e società sportive dilettantistiche rientrano sicuramente le sponsorizzazioni e le raccolte di fondi.

2.4.1 Le sponsorizzazioni e pubblicità

Il comma 8 dell'art.90 della legge n.289 del 2002 prevede che i corrispettivi in denaro o in natura erogati in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche, che svolgono attività nei settori giovanili riconosciute dalle Federazioni sportive nazionali o da Enti di promozione sportiva, non superiori all'importo annuo di 200.000 euro, costituiscono per il soggetto erogante, per presunzione assoluta, "spese di pubblicità". L'eccedenza, se riconducibile a spese di rappresentanza, ha un trattamento fiscale diverso.

Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (Iva), le sponsorizzazioni sono considerate sempre attività commerciali, e ciò indipendentemente dal soggetto che le pone in essere, quindi, per le stesse, bisogna rispettare tutti gli obblighi previsti dalla normativa Iva.

Qualora l'associazione o la società sportiva dilettantistica abbia optato per il regime fiscale agevolato legge n.398 del 1991, dovrà determinare l'imposta sul valore aggiunto dovuta in modo forfetario, cioè applicando la percentuale del 90% dell'Iva a debito sulle fatture emesse per sponsorizzazioni.

Si evidenzia che al momento della redazione di questo documento è in corso di pubblicazione sulla gazzetta ufficiale lo schema del decreto legislativo sulle semplificazioni fiscali emanato il 31 ottobre 2014 che, all'art. 29, prevede l'omologazione della detrazione Iva fra spese di sponsorizzazione e spese di pubblicità, attualmente stabilita in misura del 50%. Anche ai fini delle imposte sui redditi tali corrispettivi sono considerati in ogni caso proventi di natura commerciale i cui redditi possono essere dichiarati usufruendo delle agevolazioni previste dalla L. 398/91.

Per i fruitori dei servizi di sponsorizzazione si evidenzia che ai fini delle imposte sui redditi, tali spese sono considerate – nel limite del predetto importo – spese di pubblicità e, pertanto, integralmente deducibili per il soggetto erogante ai sensi dell'art. 74, comma 2, del T.U.I.R. nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio medesimo e nei quattro anni successivi.

La fruizione dell'agevolazione in esame è subordinata alla sussistenza delle seguenti condizioni:

1. i corrispettivi erogati devono essere necessariamente destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante;
2. deve essere riscontrata, a fronte dell'erogazione, una specifica attività del beneficiario della medesima.

2.4.2 Le raccolte fondi

Un'altra forma di finanziamento alla quale fanno ricorso di frequente le associazioni e le società sportive dilettantistiche sono le raccolte di fondi. Per le società sportive dilettantistiche di capitali senza scopo di lucro e per le associazioni sportive dilettantistiche, comprese quelle non riconosciute dal CONI o

dalle Federazioni sportive nazionali purché riconosciute da enti di promozione sportiva, che si avvalgono dell'opzione di cui all'art.1 della legge 16 dicembre 1991, n.398, non concorrono a formare il reddito imponibile, ex art.25, comma 2, della legge 13 maggio 1999, n.133, i proventi realizzati per il tramite della raccolta pubblica di fondi effettuata in conformità all'art.143, comma 3, lett. a), del Testo unico delle imposte sui redditi (T.U.I.R.) e ciò sempre che:

1. il numero di eventi in un anno non sia complessivamente superiore a due;
2. l'importo massimo dei fondi raccolti in un anno non deve essere superiore a 51.645,69 euro;
3. l'evento nel corso del quale viene effettuata la raccolta sia occasionale, pubblico e concomitante con ricorrenze, campagne di sensibilizzazione e celebrazioni.

Per ciascuna raccolta fondi dovrà essere redatto entro quattro mesi dalla chiusura del periodo di imposta un rendiconto con l'indicazione delle entrate e delle spese relative ad ogni manifestazione effettuata ed una relazione illustrativa.

In considerazione di quanto precede ne deriva che qualora l'associazione organizzi:

non oltre due eventi per anno:

- per raccolte di importi fino ad euro 51.645,69 i citati proventi saranno non imponibili sia ai fini Iva che delle imposte dirette;
- per raccolte di importi superiori ad euro 51.645,69 i citati proventi saranno:
- non imponibili ai fini Iva;
- imponibili ai fini delle imposte dirette solo per la parte eccedente il citato limite;

oltre due eventi per anno:

- i citati proventi saranno non imponibili ai fini Iva e delle imposte dirette per i primi due eventi;
- i proventi relativi alle manifestazioni successive (anche se le prime due non hanno superato l'importo di euro 51.645,69) saranno imponibili sia ai fini Iva che ai fini delle imposte dirette.

Come indicato in precedenza, la disposizione agevolativa richiamata nel presente paragrafo, è applicabile a condizione che, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, gli enti sportivi dilettantistici che hanno optato per le disposizioni della legge n.398 del 1991 redigano "un apposito rendiconto, tenuto e conservato ai sensi dell'art.22 del D.P.R. 29 settembre 1973, n.600, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna manifestazione" nell'ambito della quale vengono realizzati i proventi.

A tal proposito l'Agenzia delle entrate ha chiarito che la mancata redazione del rendiconto in argomento non determina, di per sé, l'inapplicabilità della disposizione agevolativa, sempre che, in sede di controllo, sia comunque possibile fornire una documentazione idonea ad attestare la realizzazione dei proventi esclusi dal reddito imponibile.

Diversamente, qualora l'associazione sportiva non sia in grado di produrre alcun documento attestante l'operazione, devono essere assoggettati a tassazione – analogamente a quanto espressamente previsto per i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali dall'art.2, comma 5, della legge n.398 del 1991 – con l'applicazione del coefficiente di redditività pari al 3%.

Occorre poi prestare attenzione, come chiarito dall'Agenzia delle entrate, alla circostanza che i citati proventi, in quanto equiparati a quelli ai quali si applica il coefficiente di redditività del 3%, concorrono alla determinazione dell'importo pari a 250.000 euro, il cui superamento implica la decadenza dai benefici fiscali previsti dalla legge n.398 del 1991 e l'applicazione del regime tributario ordinario sia con riferimento alla determinazione delle imposte che agli adempimenti contabili.

2.4.3 Il 5 per mille

Altra forma di sostentamento per le associazioni sportive dilettantistiche è costituita ormai da qualche anno dal 5 per mille dell'Irpef dovuta che ciascun contribuente può destinare in sede di compilazione della propria dichiarazione dei redditi. Per previsione normativa possono beneficiare di tale sostegno le associazioni sportive dilettantistiche che abbiano ottenuto il riconoscimento ai fini sportivi rilasciato

dal CONI secondo le leggi di disciplina del settore. Il legislatore non ha considerato tra i soggetti ammessi al beneficio le società sportive dilettantistiche costituite nella forma di società di capitali e di società cooperative. Pertanto, ai fini dell'ammissibilità delle associazioni sportive dilettantistiche al riparto della quota del 5 per mille, non occorre il riconoscimento della personalità giuridica ai sensi del D.P.R. n.361 del 2000 ma è sufficiente il riconoscimento rilasciato ai fini sportivi dal CONI in base all'art.7 del D.L. 28 maggio 2004, n.136, convertito con modificazioni dalla L. 27 luglio 2004, n.186.

Al fine di consentire il controllo del corretto impiego delle quote del 5 per mille da parte dei soggetti percettori, il legislatore, ha introdotto a carico di tutti i soggetti beneficiari l'onere di redigere, nel termine di un anno a partire dal momento di percezione della quota del 5 per mille ad essi destinata, uno specifico rendiconto, separato e distinto da quelli eventualmente redatti ad altri fini, che consenta di verificare, in modo chiaro e trasparente, anche attraverso un'apposita relazione illustrativa, con quali modalità le somme ricevute siano state impiegate e quale sia stata la destinazione data alle stesse.

2.5 LE DICHIARAZIONI FISCALI

2.5.1 Il modello EAS

L'art. 30 del D.L. n. 185/2008 (cosiddetto D.L. "ANTI CRISI"), convertito, con modificazioni, dalla L. n.2/2009, ha introdotto un nuovo obbligo telematico per molti soggetti che operano nel settore del non profit. Tale disposizione subordina l'applicazione, da parte degli enti non commerciali, delle agevolazioni fiscali previste dagli artt. 148, TUIR e 4, DPR n. 633/72 (non imponibilità ai fini delle imposte sui redditi ed ai fini IVA di corrispettivi, quote e contributi), oltre al possesso dei requisiti richiesti dalla normativa tributaria, anche alla presentazione del mod. EAS.

L'obbligo di presentazione del mod. EAS interessa tutti gli enti privati non commerciali associativi (con o senza personalità giuridica) che si avvalgono delle disposizioni in materia di decommercializzazione dei proventi di cui ai citati artt. 148, TUIR e 4, DPR n. 633/72, "compresi quelli che si limitano a riscuotere quote associative o contributi...".

Per alcune tipologie di enti (ad esempio, associazioni pro-loco in regime ex Legge n. 398/91, associazioni/società sportive dilettantistiche iscritte al CONI che non svolgono attività commerciale, associazioni e organizzazioni di volontariato iscritte nei registri ex Legge n. 266/91 che svolgono attività commerciali rientranti in quelle marginali ex DM 25.5.95, ONLUS, coop sociali ex Legge n. 381/91, ecc.) è prevista l'esclusione dall'obbligo in esame.

Il citato DL n. 185/2008 ha previsto la presentazione del mod. EAS entro termini differenziati a seconda della data di costituzione dell'ente.

Termini e modalità di presentazione

A fronte di un primo termine per l'invio del modello EAS fissato al 31 dicembre 2009, successivamente prorogato al 31 marzo 2011, e finalizzato a schedare gli enti già esistenti, l'invio del citato modello costituisce, allo stato, un adempimento da eseguirsi, unicamente, entro 60 giorni dalla data di costituzione di un nuovo ente. Tale invio non è facoltativo ma obbligatorio in quanto assolve ad un obbligo dichiarativo necessario al fine di poter godere delle agevolazioni recate dall'art.148 del T.U.I.R..

Il mancato invio comporta la decadenza dalle agevolazioni in parola. L'invio, da effettuarsi esclusivamente per via telematica, può essere effettuato direttamente dall'ente ovvero avvalendosi di intermediari abilitati alla trasmissione telematica (professionisti, CAF, altri soggetti).

Nelle istruzioni alla compilazione del modello EAS è precisato che: "il ... modello deve essere nuovamente presentato, in caso di variazione dei dati precedentemente comunicati...".

Pertanto, qualora i dati già comunicati dall'ente siano variati, è necessario provvedere alla presentazione di un nuovo modello:

- entro il 31.3 dell'anno successivo a quello in cui si è verificata la variazione;
- completo di tutti i dati richiesti, compresi quelli che non hanno subito variazioni.

Si rammenta che il modello deve essere nuovamente presentato anche per comunicare la perdita dei requisiti previsti dalle disposizioni tributarie. In tal caso la presentazione va effettuata entro 60 giorni.

Soggetti obbligati alla comunicazione

Le disposizioni relative alla comunicazione dei dati mediante il modello "EAS" si applicano:

- agli enti non commerciali di tipo associativo che si avvalgono delle disposizioni agevolative recate dagli artt.148 del T.U.I.R. e 4 del D.P.R. 633/1972, salvo specifiche esclusioni;
- alle società sportive dilettantistiche di cui all'art.90 della L. 27 dicembre 2002, n.289 (Finanziaria 2003).

Sono escluse dall'obbligo di invio del modello "EAS" le Associazioni sportive dilettantistiche a condizione che soddisfino i seguenti requisiti:

- siano riconosciute dal CONI e iscritte nel relativo registro;
- non svolgano attività commerciale.

Sono quindi tenute alla comunicazione dei dati le associazioni sportive dilettantistiche che: oltre all'attività sportiva dilettantistica riconosciuta dal CONI, effettuano cessioni di beni (es. vendita di materiali sportivi e gadget pubblicitari) e prestazioni di servizi (es. somministrazione di alimenti e bevande, prestazioni pubblicitarie, sponsorizzazioni) rilevanti ai fini dell'IRES e dell'IVA; oppure effettuano operazioni strutturalmente commerciali, anche se non imponibili ai fini IRES e IVA, ai sensi dell'art.148, comma 3, del T.U.I.R. e dell'art.4, comma 4, del D.P.R. n.633/1972.

Dati da indicare nella comunicazione

Il mod. EAS, approvato dall'Agenzia Entrate con il Provvedimento 2.9.2009, richiede l'indicazione, nei diversi riquadri di cui è composto, dei dati anagrafici dell'ente e del relativo rappresentante legale, nonché delle dichiarazioni rese da quest'ultimo. Per alcuni soggetti (associazioni/società sportive dilettantistiche riconosciute dal CONI, se tenute all'obbligo in esame, associazioni di promozione sociale, organizzazioni di volontariato, associazioni che hanno ottenuto il riconoscimento della personalità giuridica, ecc.) sono previste modalità semplificate di compilazione, essendo richieste soltanto le informazioni evidenziate nei seguenti punti del modello stesso:

- punto 4: esistenza di articolazioni territoriali/funzionali;
- punto 5: dichiarazione che l'ente è un'articolazione territoriale/funzionale di altri enti;
- punto 6: affiliazione a federazioni o gruppo;
- punto 25: settore in cui l'ente opera prevalentemente;
- punto 26: attività specificamente svolte.

Con riguardo alle associazioni/società sportive è altresì necessaria la compilazione del punto 20 (indicazione se l'ente riceve o meno proventi per attività di sponsorizzazione o pubblicità) e per le associazioni aventi personalità giuridica la barratura del punto 3.

Esclusione dall'obbligo di ripresentazione

Nelle istruzioni alla compilazione del modello è specificato che non è obbligatoria la presentazione di un nuovo mod. EAS se nella sezione "Dichiarazioni del rappresentante legale" (punti da 1 a 38) si è verificata esclusivamente una variazione dei dati relativi:

- agli importi riferiti:
 - ai proventi ricevuti per attività di sponsorizzazione e pubblicità (punto 20);
 - ai costi per i messaggi pubblicitari per la diffusione dei propri beni / servizi (punto 21);
- all'ammontare, pari alla media degli ultimi 3 esercizi, delle entrate dell'ente (punto 23);
- al numero di associati dell'ente nell'ultimo esercizio chiuso (punto 24);
- alle erogazioni liberali ricevute (punto 30);
- ai contributi pubblici ricevuti (punto 31);
- al numero e ai giorni delle manifestazioni per la raccolta pubblica di fondi (punto 33).

L'Agenzia delle Entrate, alla luce dell'opportunità sancita nella Circolare 29.10.2009, n. 45/E di "evitare inutili duplicazione dei medesimi dati e notizie" già in possesso dell'Amministrazione finanziaria, nella

Risoluzione 6.12.2010, n. 125/E, ha previsto ulteriori ipotesi di esonero dalla presentazione di un nuovo modello EAS. In particolare non è richiesta la comunicazione, attraverso la presentazione di un nuovo modello, delle variazioni intervenute nelle sezioni:

- “Dati relativi all’ente”, ossia delle variazioni riferite ai dati anagrafici dell’ente non commerciale;
- “Rappresentante legale”, ossia delle variazioni riferite ai dati anagrafici del rappresentante legale dell’ente; atteso che le stesse sono già state comunicate all’Agenzia delle Entrate tramite il mod. AA5/6 (se il soggetto non è titolare di partita IVA) o il mod. AA7/10 (se il soggetto è titolare di partita IVA) con la relativa indicazione rispettivamente nel quadro B “Soggetto d’imposta” e nel quadro C “Rappresentante” presenti in tali modelli.

A tale proposito l’Agenzia delle Entrate nella citata Risoluzione n. 125/E rammenta che il mod. AA5/6 - AA7/10 va presentato entro 30 giorni dalla variazione:

- direttamente ovvero mediante raccomandata, a qualsiasi Ufficio dell’Agenzia delle Entrate, indipendentemente dal domicilio fiscale dell’ente;
- in via telematica direttamente o tramite intermediario abilitato.

Per i soggetti tenuti all’iscrizione al Registro delle Imprese o al REA, la dichiarazione di variazione dati va presentata, in via telematica o su supporto informatico, utilizzando la Comunicazione Unica contenente anche il mod. AA7/10.

2.5.2 Il modello unico

Modello redditi

A norma del comma 2, art.2, D.P.R. n.322/1998 “I soggetti all’imposta sul reddito delle persone giuridiche, presentano la dichiarazione secondo le disposizioni di cui all’articolo 3 in via telematica, entro l’ultimo giorno del nono mese successivo a quello di chiusura del periodo d’imposta”.

Pertanto, per i soggetti con periodo d’imposta coincidente con l’anno solare, il termine di presentazione in via telematica viene a cadere il 30 settembre di ogni anno.

I soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili, previste dall’art.13, D.P.R. n.600/1973, devono presentare la dichiarazione anche in mancanza di redditi o in caso di perdita.

In particolare, la dichiarazione dei redditi UNICO – Enti non commerciali deve essere compilata e presentata dagli enti non commerciali (che non hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali), residenti o non nel territorio dello stato.

In caso di perdita del requisito della non commercialità avvenuta nell’esercizio, deve essere utilizzato il Modello UNICO – Società di capitali ed enti equiparati.

Modello Irap

Ai sensi dell’articolo 1, comma 52, Legge n.244/2007, la dichiarazione IRAP non deve essere più presentata in forma unificata, ma deve essere presentata in forma autonoma direttamente alla Regione ovvero alla Provincia Autonoma di domicilio fiscale del soggetto passivo.

Tale disposizione deve essere letta in combinazione con l’articolo 1, comma 218, legge n.244/2007, il quale dispone che a decorrere dal 1° gennaio 2008, la presentazione della dichiarazione IRAP può avvenire esclusivamente in via telematica. In attesa della completa attuazione del processo di trasformazione dell’IRAP da tributo erariale a tributo proprio delle Regioni e delle Province autonome, il Ministero dell’Economia e delle Finanze ha diramato il Decreto 11 settembre 2008 con il quale ha previsto che:

- il modello IRAP deve essere presentato esclusivamente in via telematica all’Agenzia delle Entrate;
- le modalità ed i termini di presentazione rimangono disciplinati dal D.P.R. n.322/1998;
- l’invio delle dichiarazioni alle Regioni ed alle Province autonome avviene tramite l’Agenzia delle Entrate.

2.5.3 I modelli IVA

Gli obblighi dichiarativi in materia di imposta sul valore aggiunto riguardano la Comunicazione e la Dichiarazione annuale Iva. Gli enti sportivi (associazioni, società di capitali e cooperative) che hanno optato per la L. 398/91 sono esonerate da tali adempimenti.

2.5.4 Il modello 770

Il modello 770 è la dichiarazione con la quale i sostituti d'imposta che - per la parte relativa a compensi e salari - versano per conto dei percipienti parte delle imposte dirette da loro dovute, devono presentare all'ufficio territoriale dell'Agenzia delle Entrate competente.

Il modello semplificato è utilizzato dai sostituti d'imposta, inclusi gli enti sportivi dilettantistici, per comunicare telematicamente all'Agenzia delle Entrate i dati fiscali dei contribuenti - percipienti compensi e salari - riferiti ad un anno solare, per altro perfettamente corrispondenti con quanto certificato in precedenza ai sostituti.

Hanno l'obbligo di presentare il modello 770 gli enti sportivi dilettantistici che hanno corrisposto:

- retribuzione a dipendenti;
- compensi a lavoratori autonomi abituali e occasionali;
- compensi per contratti di collaborazione coordinata e continuativa;
- indennità di trasferta e/o rimborsi spese forfetari e/o compensi per l'esercizio diretto dell'attività sportiva.

La presentazione del modello 770 avviene esclusivamente online avvalendosi dei servizi che la stessa Agenzia mette a disposizione del pubblico: si utilizza Fisconline qualora la dichiarazione riguardi un numero di soggetti non superiore a 20; si utilizza Entratel se la dichiarazione riguarda un numero di soggetti superiore a 20. Non è dunque possibile presentare la dichiarazione presso le banche convenzionate o in uffici postali, né è possibile la presentazione tramite raccomandata per i soggetti all'estero. Assumendo quindi la veste di sostituto d'imposta l'ente sportivo ha l'obbligo di rilasciare la certificazione annuale ai percipienti destinatari delle somme con il riepilogo delle somme pagate e delle relative ritenute operate (entro il mese di febbraio dell'anno successivo a quello in cui sono stati corrisposti tali compensi) e di predisporre e trasmettere telematicamente il modello 770 all'Agenzia delle Entrate (con scadenza di presentazione telematica al 31 luglio dell'anno successivo al periodo di imposta in cui sono erogate le somme). Particolare attenzione merita il fatto che il modello 770 deve essere predisposto e trasmesso anche nel caso in cui l'ente sportivo abbia corrisposto indennità previste dall'art. 67, lettera m, del TUIR inferiori ad €. 7.500,00 senza operare alcuna ritenuta. Con tali dati gli Uffici Finanziari sono in grado di poter effettuare il controllo incrociato tra le dichiarazioni 770 (sostituti di imposta) presentate dagli enti sportivi e le dichiarazioni dei redditi (Unico o 730) presentate dai percettori di tali compensi.

2.5.5 Il modello polivalente

Negli ultimi anni si sono moltiplicati gli adempimenti che l'Amministrazione finanziaria ha messo in campo per contrastare frodi ed evasioni fiscali, soprattutto in materia di IVA ed imposte sul reddito. In particolare, con l'art.21, D.L. n.78/2010, è stato introdotto l'obbligo di comunicare per tutti i soggetti passivi IVA le operazioni rilevanti ai fini IVA, per ciascun cliente/fornitore, in particolare le cessioni e gli acquisti di beni, nonché le prestazioni di servizi rese e ricevute (Spesometro), prevedendo inizialmente una soglia di € 3.600.

L'art.2, comma 6, D.L. 2 marzo 2012, n.16 (c.d. "Decreto semplificazioni fiscali e Decreto semplificazioni tributarie") ha modificato la disciplina della comunicazione, prevedendo, dal 2012, l'obbligo di comunicazione per le operazioni rilevanti ai fini IVA:

- a prescindere dal relativo ammontare per le quali è previsto l'obbligo di emissione della fattura;
- di ammontare pari o superiore a € 3.600 (al lordo dell'IVA) se per le stesse non è previsto l'obbligo di emissione della fattura.

Con provvedimento 2 agosto 2013, n.94908, è stata data attuazione alle novità introdotte, approvando un nuovo modello per la comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA.

Il termine entro cui inviare le comunicazioni è differenziato con riferimento alla cadenza di effettuazione della liquidazione periodica IVA ed è così stabilito:

- i soggetti che effettuano la liquidazione mensile ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, trasmettono la comunicazione entro il 10 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento;

- gli altri soggetti, in capo ai quali sussiste l'obbligo di comunicazione, trasmettono la stessa entro il 20 aprile dell'anno successivo a quello di riferimento.

Tra i soggetti obbligati ad adempiere tale obbligo figurano anche le associazioni sportive dilettantistiche in possesso di partita IVA, limitatamente, però, alle operazioni registrate nell'ambito dell'attività commerciale, a prescindere dal regime contabile adottato (circostanza precisata dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 24/E del 30 maggio 2011).

Dopo un periodo di incertezza su come dovessero comportarsi le associazioni che applicano il regime della L.398/1991, con l'approssimarsi della scadenza prevista per la trasmissione dello spesometro relativo al periodo d'imposta 2012, è intervenuta l'Agenzia delle Entrate che ha diramato delle risposte a quesiti relativamente agli enti non commerciali, in generale, e, nello specifico, alle associazioni che applicano il regime della L.398/1991.

Con queste nuove indicazioni, l'Agenzia ha fatto presente che i soggetti che hanno esercitato l'opzione per il regime forfettario previsto dalla disciplina in esame, "anche se non sono tenuti alla registrazione analitica delle fatture passive ricevute, devono comunicare gli importi relativi agli acquisti di beni e servizi direttamente riferibili all'attività commerciale eventualmente svolta. Infatti, l'obbligo di comunicazione è correlato alla cessione di beni e alle prestazioni di servizi rese e ricevute e non a quello della registrazione, che costituisce un adempimento successivo e diverso rispetto all'emissione della fattura". L'Agenzia ha inoltre chiarito che in presenza di fatture relative ad acquisti di beni e/o servizi riferiti sia all'attività commerciale che all'attività istituzionale (acquisti promiscui), ai fini dello spesometro, "l'obbligo si ritiene assolto con l'invio degli importi riguardanti gli acquisti per attività commerciali". Nel caso in cui sussistano difficoltà nell'operare la distinzione degli importi riferiti all'attività commerciale da quelli dell'attività istituzionale, "è possibile comunicare l'intero importo della fattura".

L'Agenzia evidenzia comunque che per gli enti non commerciali la principale fattispecie di costi promiscui spesso è rappresentata dalle utenze (ad esempio, energia elettrica, acqua, gas, telefono) per le quali, come specificato nel citato provvedimento n. 94908, non sussiste l'obbligo di comunicazione in quanto trattasi di operazioni che già costituiscono oggetto di comunicazione all'Anagrafe Tributaria.

2.6 ALTRI ASPETTI FISCALI

2.6.1 Detrazioni fiscali per attività sportive dei minori

Il Tuir prevede la possibilità di detrarre le spese sostenute per l'iscrizione annuale e l'abbonamento a associazioni sportive, piscine, palestre, altre strutture ed impianti sportivi per le attività sportive dei figli a carico di età compresa tra i 5 ed i 18 anni.

Per attività sportive deve intendersi ogni attività svolta in palestre, piscine e altre strutture e impianti sportivi destinati alla pratica dilettantistica, agonistica e non agonistica, compresi gli impianti polisportivi gestiti da enti sportivi dilettantistici ovvero da soggetti pubblici e/o privati, anche in forma di impresa, individuale o societaria, secondo le norme del codice civile.

L'importo massimo della detrazione è pari al 19% della spesa sostenuta con un massimo di 210 euro per ciascun figlio. Con riferimento al requisito dell'età, in considerazione del principio di unità del periodo d'imposta, si ritiene, pur in assenza di una specificazione normativa, che lo stesso ricorra purché sussista anche per una sola parte del periodo d'imposta, per cui se il figlio compie 18 anni nel periodo oggetto di dichiarazione non importa.

Per fruire della detrazione il contribuente deve, essere in possesso di idonea certificazione della spesa: bollettino bancario o postale, ovvero fattura, ricevuta o quietanza di pagamento da cui risulti la ditta, denominazione o ragione sociale e la sede legale ovvero se, persona fisica il nome cognome e la residenza, nonché il codice fiscale del soggetto che ha reso la prestazione con la causale del pagamento, l'attività sportiva praticata, l'importo corrisposto per la prestazione resa, i dati anagrafici del praticante

dell'attività sportiva e il codice fiscale del soggetto che effettua il pagamento. La ricevuta deve essere rispondente alle caratteristiche individuate con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, o Ministro delegato, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, e le attività sportive”.

2.6.2 Agevolazioni per i donatori

Dall'imposta lorda dovuta dai contribuenti si detrae un importo pari al 19% delle erogazioni liberali in denaro per un importo complessivo in ciascun periodo d'imposta non superiore a 1.500 euro, versate in favore delle società e associazioni sportive dilettantistiche, a condizione che il versamento di tali erogazioni sia eseguito tramite banca o ufficio postale ovvero secondo altre modalità stabilite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Tale agevolazione è riservata alle erogazioni effettuate nei confronti delle associazioni, società sportive dilettantistiche che hanno ottenuto dal CONI il riconoscimento ai fini sportivi (D.L. 28 maggio 2004, n.136, articolo 7). L'erogatore, per verificare se una società/associazione sportiva dilettantistica è riconosciuta dal CONI, può consultare sul sito Internet www.coni.it il registro delle associazioni e società sportive dilettantistiche, ricercando l'ente interessato mediante l'apposito motore di ricerca.

2.6.3 IMU e TASI

Con la decisione del 19 dicembre 2012 la Commissione Europea ha riconosciuto l'esenzione IMU agli Enti non commerciali (E.N.C.) e quindi anche alle Associazioni e società sportive dilettantistiche per i soli immobili in cui non è svolta attività commerciale.

Le stesse disposizioni si applicano a partire dal 2014 anche alla TASI. A tal proposito col D.M. Del 23/09/2014 la scadenza originariamente fissata al 30/09/2014 per l'invio telematico della dichiarazione IMU/TASI è stata posticipata al 30/11/2014. Il Regolamento n. 200 del 2012, inoltre, in attuazione del comma 3, dell'art. 91-bis del D. L. n. 1 del 2012, ha individuato agli artt. 3 e 4, i requisiti, generali e di settore, che aiutano a stabilire quando un'immobile non è utilizzato a fini commerciali.

Requisiti generali

Un'attività è svolta con modalità non commerciali quando l'atto costitutivo o lo statuto dell'ente prevedono:

- a) il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, avanzi di gestione durante la vita dell'ente;
- b) l'obbligo di reinvestire gli eventuali avanzi di gestione esclusivamente per lo sviluppo delle attività funzionali al perseguimento dello scopo istituzionale;
- c) l'obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente non commerciale in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altro ente non commerciale che svolga analogha attività istituzionale.

Requisiti specifici

La lett. m), comma 1, dell'art. 1 del Regolamento definisce le attività sportive come quelle rientranti nelle discipline riconosciute dal Comitato olimpico nazionale italiano (CONI). Il successivo art. 4, comma 6, del Regolamento prevede che lo svolgimento di tali attività si ritiene effettuato con modalità non commerciali se le stesse sono svolte a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un corrispettivo simbolico e quindi sganciato dal costo del servizio, il quale non deve rappresentare una remunerazione dello stesso e, comunque, non deve essere superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale. In particolare se negli immobili vengono esercitate attività sportive rientranti nelle discipline riconosciute dal CONI, detti immobili possono beneficiare dell'esenzione, a condizione che tali attività siano svolte dalle associazioni sportive, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002. Per quanto attiene alle modalità di esercizio, è necessario che l'ente sportivo svolga nell'immobile esclusivamente attività sportiva agonistica "organizzata" e non si limiti a mettere a disposizione l'immobile per l'esercizio individuale dello sport e le entrate derivanti dalle quote di iscrizione devono essere destinate solo ed esclusivamente a coprire i costi necessari per:

- l'organizzazione dell'attività didattica
- la manutenzione degli impianti
- la formazione di tutti coloro che operano all' interno della società o associazione sportiva dilettantistica, che per la peculiarità dell'attività svolta, necessitano di continuo aggiornamento e preparazione.

2.6.4 Gli adempimenti fiscali in sede di scioglimento e liquidazione.

Lo scioglimento e la liquidazione delle associazioni sportive dilettantistiche non sono regolati, salvo l'obbligatorietà della devoluzione del patrimonio a fini sportivi, da norme civilistiche che impongano l'adozione di forme o procedure particolari. In ogni caso gli statuti associativi sono, nella maggior parte dei casi, strutturati seguendo i principi della trasparenza che impone il procedimento di liquidazione al pari delle società di capitali.

In sostanza dal momento in cui l'ente sportivo viene sciolto non potrà più essere svolta alcuna attività ed il/i liquidatore/i nominati dovrà/anno, pertanto, liquidare (vendere) gli eventuali beni dell'ente, incassare i crediti e pagare i debiti; solo quando tutte le situazioni giuridiche ancora in essere sono state definite e l'associazione non è più titolare di alcun rapporto giuridico, si determina la vera e propria estinzione dell'ente.

Se, dopo le operazioni di liquidazione, residuasse un attivo, questo non potrà in nessun caso essere ripartito tra gli associati ma dovrà essere devoluto secondo le previsioni statutarie.

Per le società di capitali e cooperative devono essere seguite le norme codicistiche che in ogni caso impongono di nominare uno o più liquidatori e svolgere la procedura di liquidazione.

La procedura di liquidazione sia delle associazioni, sia delle società di capitali e cooperative, termina con il bilancio finale di liquidazione che in luogo del piano di riparto finale tra i soci evidenzierà il "piano di devoluzione a fini sportivi" dell'eventuale avanzo di liquidazione e che dovrà in ogni caso essere sottoposto all'approvazione dell'assemblea dei soci. Approvato il bilancio finale di liquidazione ed i piano di devoluzione l'ente sportivo potrà definitivamente essere cancellato.

2.6.4.1 Ufficio registro – atti privati dell'agenzia delle entrate

L'atto di scioglimento delle associazioni non riconosciute va depositato da parte del rappresentante legale, o suo delegato, presso l'Ufficio del registro – Atti privati dell'Agenzia delle entrate territorialmente di competenza (nel caso di delegato è necessario dotarsi di delega del rappresentante legale dell'associazione, documento d'identità e codice fiscale del rappresentante legale dell'associazione). In questo caso si deve effettuare il versamento dell'imposta di registro di € 200,00 (codice tributo 109T) e dei diritti di segreteria nella misura di € 4,13 utilizzando il modello F23 presso l'ente concessionario, istituti di credito o qualsiasi ufficio postale.

L'ente associativo deve presentare all'Ufficio del registro, oltre all'attestazione di pagamento, un modello conforme contenente l'indicazione analitica della liquidazione e versamento delle imposte. L'Ufficio rilascia sezione di tale modello che costituisce ricevuta per il ritiro degli atti dopo la registrazione.

La richiesta di registrazione avviene mediante compilazione, in tre copie, del Mod 69. Tale modello è disponibile presso l'Ufficio del registro – Agenzia delle entrate.

Nel caso di ente sportivo costituito in forma di associazione riconosciuta, società di capitali o cooperativa la registrazione dell'atto di scioglimento avverrà a cura del notaio rogante.

Non è obbligatorio registrare il bilancio finale di liquidazione ed il piano di devoluzione con la relativa approvazione assembleare. Si suggerisce comunque di effettuare la registrazione di tali atti per le associazioni per le quali non sussiste l'obbligo di deposito al Registro Imprese presso la CCIAA.

2.6.4.2 Comunicazioni all'agenzia delle entrate

All'atto dello scioglimento l'ente sportivo deve comunicare all'Agenzia delle Entrate (modello AA5/6 o AA7/10) la nomina del/i liquidatore/i e la cessazione dell'attività con l'inizio della liquidazione.

Terminata la liquidazione ed approvato il bilancio finale di liquidazione ed il piano di devoluzione senza che vi siano state opposizioni, si può procedere alla cancellazione dell'ente sportivo con le relative co-

municazioni all'Agenzia delle Entrate: nel caso di associazione munita del solo codice fiscale, il tutto potrà svolgersi attraverso il modello AA5/6 comunicando l'estinzione dell'ente e allegando la delibera di approvazione del bilancio finale di liquidazione; nell'ipotesi invece di associazione, società di capitali e cooperativa munita di partita IVA sarà necessario avvalersi della Comunicazione Unica all'interno della quale andrà compilato il modello AA7/10.

2.6.4.3 Comunicazioni al registro imprese

Per le associazioni che svolgono attività commerciali dovrà essere comunicata la cessazione dell'attività e quindi la cancellazione della posizione REA fin dal momento dello scioglimento.

Per le società di capitali e cooperative il notaio penserà a depositare l'atto di scioglimento e la nomina dei liquidatori, mentre questi ultimi avranno l'obbligo di depositare il bilancio finale di liquidazione unitamente al piano di devoluzione entro 30 gg dall'approvazione dell'assemblea dei soci e la successiva cancellazione dell'ente, decorsi i 90 gg previsti dal codice civile per le eventuali opposizioni.

3 LE PRESTAZIONI DI LAVORO NELLE ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE

3.1 IL LAVORO NEGLI ENTI SPORTIVI DILETTANTISTICI

La gestione della forza-lavoro nei sodalizi sportivi, così come in tutto il c.d. terzo settore, presenta non poche insidie legate non solo alla specialità del quadro normativo esistente, ma soprattutto alla lacunosità ed alla penuria d'interventi di prassi amministrativa. Tale contesto nonché il vuoto di chiarimenti, molto spesso lascia il campo a "prassi associative" o a "luoghi comuni" che mal si coniugano con il quadro normativo generale. Il problema non riguarda solo il l'(ab)usato art.67, co. 1, lett. m) Tuir, ma la gestione dei rapporti impropriamente definiti di volontariato ed i conseguenti adempimenti di carattere amministrativo, previdenziale ed assicurativo. Pertanto, nel corso di questo paragrafo, oltre a passare in rassegna le varie tipologie di lavoro presenti all'interno delle associazioni/società sportive dilettantistiche (d'ora in poi anche asd/ssd), verranno analizzate tutte le criticità legate alla loro gestione sul versante degli adempimenti amministrativi, al fine di evitare possibili contestazioni da parte degli organi di vigilanza. Le associazioni e le società sportive dilettantistiche, per lo svolgimento delle attività quotidiane necessarie alla realizzazione dei propri programmi, devono necessariamente avvalersi dell'opera di collaboratori. In sintesi i rapporti di lavoro che si instaurano possono essere:

- a carattere gratuito;
- a titolo oneroso.

Alla prima specie, sicuramente la più cospicua, appartengono le prestazioni svolte da volontari, mentre alla seconda attengono le prestazioni di lavoro subordinato e di lavoro autonomo.

Alcune prestazioni rese a favore degli enti sportivi dilettantistici possono per altro usufruire, a certe condizioni, di particolari trattamenti agevolativi dal punto di vista fiscale, previdenziale ed assicurativo.

3.1.1 Le prestazioni a titolo di volontariato

Non è infrequente che i sodalizi sportivi, nello svolgimento delle proprie attività istituzionali, ovvero, ad esse complementari o accessorie, si avvalgano di prestazioni rese a titolo gratuito. La questione circa il corretto inquadramento di tali prestazioni nonché la loro gestione sul versante degli adempimenti di carattere amministrativo non è assolutamente da sottovalutare, posto che gli organi di vigilanza, in sede di primo accesso ispettivo, potrebbero trovarsi di fronte ad un soggetto che svolga una prestazione astrattamente inquadrabile secondo le regole comuni di diritto del lavoro e, pertanto, meritevole di essere attenzionata. Prima di scendere nel dettaglio di tali prestazioni, occorre fare una duplice premessa.

Nel nostro ordinamento, ogni prestazione economicamente valutabile si presume a titolo oneroso. La giurisprudenza, tuttavia, da sempre riconosce (quale eccezione alla regola generale) la possibilità del lavoro gratuito quando non sottende una causa di scambio (lavoro contro retribuzione), bensì una solidaristica, ancorché non riconosciuta esplicitamente dal nostro ordinamento ma, comunque, meritevole

di tutela ai sensi dell'art.1322 c.c. attività.

Una particolare forma di lavoro gratuito è costituita dal volontariato che sottende non solo una prestazione senza corrispettivo, ma che abbia, altresì, le caratteristiche della spontaneità e personalità.

L'istituto è regolato dalla Legge-quadro n.266/91 che, tuttavia, circoscrive la fruibilità di tali prestazioni solo agli enti di volontariato che perseguano le finalità solidaristiche di cui all'art.28 della medesima legge, non sempre in linea con le finalità istitutive di una ssd/asd. Altre forme di volontariato vengono riconosciute nell'art.18, L. n.383/00, in capo agli enti di promozione sociale e nell'art.2, L. n.381/91 in favore delle cooperative sociali.

Ciò detto, l'analisi delle prestazioni gratuite all'interno dei sodalizi sportivi non può che partire da due punti fermi:

- 1) riguardo alle asd/ssd non è possibile parlare di volontariato, a meno che il sodalizio non abbia avuto accesso a quegli albi che ne riconoscano la vocazione "volontaristica" ai sensi dell'art.2 della L. n.266/91. In ogni caso la prestazione del volontario non potrà prescindere dallo status di socio e da una copertura assicurativa contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali;
- 2) nonostante ciò, non può escludersi che anche in tali contesti possano sussistere delle forme di lavoro gratuite (per definizione atipiche) che sottendano degli interessi meritevoli di tutela da parte dell'ordinamento, visto il valore sociale unanimemente riconosciuto all'attività sportiva.

In altre parole, appare evidente come all'atipicità giuridica del lavoro gratuito fa da contrappeso la "tipicità sociale" comunemente riconosciuta a tali prestazioni, purché le stesse non abbiano delle finalità economiche, bensì di "sviluppo e promozione sociale". Del resto, un implicito riconoscimento al lavoro gratuito all'interno dei sodalizi sportivi viene dall'art.90, co.23, L. n.289/02, secondo cui "i dipendenti pubblici possono prestare la propria attività, nell'ambito delle società e associazioni sportive dilettantistiche, fuori dall'orario di lavoro, purché a titolo gratuito e fatti salvi gli obblighi di servizio, previa comunicazione all'amministrazione di appartenenza".

La presenza di tale finalità rende incompatibile la prestazione con qualsiasi vincolo di natura contrattuale, con la presenza, cioè, di un'obbligazione giuridicamente rilevante ad effettuare una determinata prestazione che, al di là della documentazione formale sia connaturata sostanzialmente dai seguenti elementi:

- la quantità e la continuità della prestazione;
- l'inserimento in un'organizzazione gerarchicamente definita;
- nonché la soggezione ad un potere direttivo o a turni/orari di lavoro.

Importante quindi prestare molta attenzione agli aspetti formali e sostanziali di questi rapporti, in quanto ciò che nella esperienza quotidiana dell'operatore sportivo dilettantistico viene percepito come naturale "modus operandi", costituisce viceversa, a livello legislativo, una eccezione al principio generale di onerosità delle prestazioni lavorative.

Anche se la giurisprudenza del lavoro non ha mai escluso tassativamente la possibilità di attuare forme di prestazioni lavorative a titolo gratuito nello sport dilettantistico, condizioni necessarie al fine di superare la presunzione di onerosità della prestazione stessa sono:

- che l'ente sportivo svolga prevalentemente attività istituzionale;
- che lo statuto e le norme interne dell'ente sportivo prevedano espressamente la gratuità delle prestazioni svolte da parte degli associati;
- che sussista una dichiarazione sottoscritta dalle parti, attestante la gratuità della prestazione, la modalità di svolgimento, il tipo di attività e soprattutto l'assunzione della responsabilità in capo al volontario.

Trattamento previdenziale ed assicurativo:

- INPS: l'assenza di retribuzione esclude il carattere di subordinazione nel rapporto lavorativo e quindi la sussistenza dell'obbligo contributivo in capo all'organismo sportivo.
- INAIL: la prestazione a titolo di volontariato gratuito non fa sorgere alcun obbligo assicurativo in capo

all'organismo sportivo che ne usufruisce, salvo però procedere all'obbligo assicurativo in forma privata.

- Ex ENPALS (soppresso e accorpato all'INPS dal 01.01.2012): qualora l'organismo sportivo non riesca a provare la gratuità della prestazione, questa dovrà essere assoggettata a contribuzione. (Circolare ENPALS n.20 del 4 giugno 2002).

Ad ogni modo, l'elemento decisivo per la valutazione della sussistenza di una prestazione di "volontariato" rimane la gratuità della stessa. Non è incompatibile con tale concetto l'eventuale corresponsione al prestatore di rimborsi spesa c.d. a piè di lista e/o rimborsi chilometrici. Tuttavia, gli stessi dovranno rappresentare solo la restituzione di quanto il prestatore, mandato in trasferta (ovvero fuori dal territorio comunale), abbia anticipato in nome e per conto della ssd/asd. Dubbia, invece, appare la compatibilità coi rimborsi forfettizzati che, secondo il parere dello scrivente, dovranno sempre avere carattere restitutorio/risarcitorio, e quindi teleologicamente ed economicamente legati ad un disagio da trasferta. Ad ogni buon conto, tali somme, oltre a non celare alcun compenso, ancorché di lieve entità, dovranno essere sottoposte alla disciplina prevista dall'art.67, co.1, lett. m) Tuir, godendo sì della franchigia fiscale dei 7.500 euro, ma sempre, come già visto a proposito delle dichiarazioni fiscali, con l'obbligo di denuncia nel mod.770.

Circa la gestione amministrativa di tali prestazioni di volontariato occorre osservare che non abbisognano di alcuna comunicazione al Centro per l'Impiego, né della registrazione sul Libro unico del lavoro (da qui in avanti LUL). Sul punto, va dato atto di un orientamento contrario del Ministero del Lavoro, secondo cui i rimborsi spesa (forfettizzati o chilometrici) percepiti dai pubblici dipendenti che, in forza dell'art.90, co.23, L. n.289/02, prestano a favore del sodalizio un'attività gratuita, dovranno essere registrate sul LuL, in virtù della non equiparabilità della fattispecie al volontariato. Tale orientamento, a parere dello scrivente, pur corretto su quest'ultimo punto, non tiene in considerazione come l'obbligo di registrazione, ai sensi dell'art.39, L. n.133/08, sussista solo in presenza di rapporti di lavoro subordinato, collaborazioni coordinate e continuative (in tutte le sue forme) o associazioni in partecipazione con apporto lavorativo. Pertanto, non si comprende il motivo di tale obbligo nell'ipotesi di lavoro gratuito che, per definizione, non è inquadrabile tra le fattispecie sopra richiamate.

Prestazioni sportive e collaborazioni amministrative

Come noto, l'art.67, co.1, lett. m), Tuir, qualifica come "redditi diversi" i compensi derivanti da:

- prestazioni rese nell'esercizio diretto di attività sportivo-dilettantistiche;
- collaborazioni amministrativo-gestionali a favore delle ssd/asd.

Gli emolumenti erogati nell'esercizio diretto di attività sportiva dilettantistica e le collaborazioni amministrativo-gestionali hanno il seguente trattamento fiscale:

- fino ad euro 7.500,00 per anno solare, risultano completamente irrilevanti ai fini tributari. Ciò vuol dire che il collaboratore che percepisce somme inferiori a tale limite non è sottoposto ad alcun prelievo fiscale. In proposito si ricorda che tale limite è riferito all'ammontare complessivo di tutti gli emolumenti percepiti dal singolo collaboratore nello svolgimento di attività sportive dilettantistiche in un anno solare (art. 69 c. 2 tuir);
- fino ad euro 28.158,28, ad esclusione delle somme che comunque non costituiscono reddito (ossia euro 7.500,00), i compensi devono essere assoggettati ad una ritenuta a titolo d'imposta nella misura fissata per il primo scaglione di reddito, maggiorata dell'addizionale regionale;
- oltre euro 28.158,28 i compensi sono assoggettati ad una ritenuta a titolo di acconto.

Su tali somme il percipiente, in sede di dichiarazione dei redditi, determinerà l'aliquota progressiva e, quindi, l'imposta definitiva.

Non concorrono in ogni caso a formare il reddito del percipiente i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale.

Ai soli fini della determinazione delle aliquote per scaglioni di reddito, la parte dell'imponibile assoggetta a ritenuta a titolo d'imposta concorre alla formazione del reddito complessivo.

Inoltre, per verificare il superamento del limite previsto di euro 7.500 occorre aver riguardo alle somme percepite con riferimento all'anno solare, anche nel caso in cui l'associazione (o le associazioni) eroganti abbiano previsto nello statuto un esercizio sociale diverso dall'anno solare (il limite di euro 7.500 è da verificarsi in capo ad ogni percipiente).

Il corretto inquadramento delle stesse nell'alveo dell'art.67, passa, tuttavia, per la sussistenza di tre presupposti:

1. iscrizione della ssd/asd al registro Coni, unico organismo certificatore della effettiva attività sportiva svolta dalle società e dalle associazioni sportive dilettantistiche;
2. l'assenza dei tratti tipici del lavoro subordinato;
3. l'assenza di professionalità nell'esercizio di tali attività. Tale presupposto non si riferisce tanto al contesto in cui la prestazione viene resa (se in ambito professionistico o dilettantistico-amatoriale), bensì alle caratteristiche intrinseche dell'attività svolta. La professionalità va valutata secondo criteri ontologici come l'abitudine dell'attività, ovvero, un insieme di comportamenti caratterizzati da ripetitività, stabilità e sistematicità. Non integra il concetto de quo la prevalenza dell'attività sportiva resa a favore delle Asd, rispetto ad altre eventuali occupazioni di cui sia titolare lo sportivo dilettante.

Proprio l'Enpals chiarisce che "la professionalità ricorre anche se vi siano normali interruzioni nell'esercizio dell'attività. D'altro canto, attività professionale non significa attività esclusiva e neppure attività prevalente; la professionalità non è infatti incompatibile con il compimento di un singolo affare, in quanto lo stesso può implicare una molteplicità di atti tali da fare assumere all'attività carattere stabile. Infine, si rileva che, poiché il professionista è per definizione un soggetto che si rivolge ad una committenza indeterminata, l'esistenza di una committenza plurima, effettiva o potenziale, è certamente indice della presenza di attività professionale". Sempre per lo stesso Istituto un ragionevole indice di non professionalità sarebbe rinvenibile nella marginalità dei compensi erogati ed il cui ammontare non dovrebbe essere superiore ai 4.500 euro. Infine, va considerata attività professionale quella che implica specifiche conoscenze tecnico-scientifiche.

Analizzati i presupposti, occorre puntualizzare che nel concetto di prestazioni sportive dilettantistiche rientrano anche quelle di natura didattica, formativa, di assistenza e di preparazione, ancorché non funzionale alla manifestazione sportiva; per collaborazione amministrativa gestionale, invece, s'intende quella avente ad oggetto "compiti tipici di segreteria di un'associazione o società sportiva dilettantistica, quali ad esempio la raccolta delle iscrizioni, la tenuta della cassa e la tenuta della contabilità da parte di soggetti non professionisti". Riguardo agli adempimenti amministrativi legati alle prestazioni correttamente inquadrate nell'art.67, si osserva che il Ministero del Lavoro, con l'interpello n.22/10, ha avuto cura di precisare che nell'ipotesi in cui la prestazione venga resa nelle forme della collaborazione coordinata e continuativa, fermo restando l'esonerazione da tutti gli obblighi sopra indicati, l'ente sportivo sarà tenuto comunque alla comunicazione preventiva d'assunzione al Centro per l'Impiego nonché all'iscrizione dei relativi compensi sul LUL. Il ragionamento del Ministero, sebbene condivisibile nella sua impostazione generale ed ancorché circoscritto alle prestazioni ex art.90, L. n.289/02 (quindi alle sole collaborazioni amministrativo-gestionali), abbisogna, a parere dello scrivente, di alcune precisazioni. L'articolo 67, co.1, lett. m) Tuir, così come integrato dall'art.90, L. n.289/02, si limita a disciplinare, dal punto di vista fiscale (ed indirettamente dal punto di vista previdenziale ed assicurativo), i compensi derivanti sia da prestazioni sportive che amministrativo-gestionali. Non sarebbe immaginabile, a parere dello scrivente, un'impostazione che veda, nella predetta norma fiscale, un tentativo d'introduzione di una nuova tipologia di lavoro. Conseguentemente, quando le associazioni o le società sportive inquadrano i compensi nell'alveo del succitato art.67, nasce, comunque, l'esigenza di inquadrare il rapporto lavorativo

dal punto di vista civilistico. Su quest'ultimo versante, appare scontato che la prestazione "ex art.67" non potrà avere le caratteristiche della subordinazione, ma sarà comunque compatibile con le forme della prestazione d'opera/servizi (art.2222 c.c.) o con le collaborazioni coordinate e continuative di cui all'art.409 c.p.c.. In altre parole, nel momento in cui il prestatore si lega al sodalizio verso un compenso (c.d. causa di scambio) inquadrato nell'art.67 del Tuir, non si potrà non ragionare, dal punto di vista civilistico, secondo le varie tipologie contrattuali previste dall'ordinamento. In particolare, se la prestazione, sia di natura sportiva che amministrativo-gestionale, avrà le caratteristiche della continuità e del coordinamento non potrà che farsi riferimento (dal punto di vista amministrativo e processual-civilistico) all'art.409 c.p.c..

Si ricorda a tal proposito che la prestazione:

- è continuativa e coordinata quando non si esaurisce in un'unica soluzione e soddisfa un interesse duraturo del committente;
- è coordinata quando v'è un collegamento funzionale tra la prestazione dedotta in contratto e l'attività istituzionale della committenza.

Pertanto, una prestazione che abbia le predette caratteristiche, anche se resa non professionalmente, dovrà essere:

- preventivamente comunicata al Centro per l'Impiego, in virtù dell'art.117, co.1180, L. n.296/06;
- iscritta sul LUL, ai sensi dell'art.3918, co.1, L. n.133/08.

Del resto, l'inquadrabilità di siffatte prestazioni nel cono d'ombra dell'art.409 c.p.c. sarebbe confermata dall'art.61, D.Lgs. n.276/03. Qui, il Legislatore, nell'imporre l'obbligo del progetto a tutte le collaborazioni ex art.409 c.p.c., ha sentito la necessità di esplicitare quei rapporti che, nonostante siffatto inquadramento, siano da esonerare dal predetto obbligo. Tra questi, all'art.61, co.2, vi compaiono proprio le collaborazioni rese in ambito sportivo dilettantistico. Appare, dunque, evidente che se le collaborazioni previste dall'art.67, co.1, lett. m) Tuir, non fossero nemmeno astrattamente inquadrabili nell'art.409 c.p.c., il Legislatore non avrebbe sentito l'esigenza di annoverarle tra le ipotesi esonerate dall'obbligo progettuale.

Le prestazioni rese dai soci e dagli amministratori

Parzialmente diversa è la gestione del lavoro prestato dai soci della ssd/asd o dagli amministratori. Riguardo ai primi, il punto di partenza è rappresentato dalla circostanza che la prestazione lavorativa potrà essere resa sia a titolo gratuito che oneroso. Qui la gratuità troverebbe fondamento nella comunione di scopo che lega il socio al sodalizio e non in una causa di scambio. La prestazione, in altre parole, troverebbe giustificazione non più in un fine di lucro, ma nel raggiungimento dei fini istituzionali dell'ente, ovvero, nel rapporto associativo. Nell'ipotesi, invece, in cui il socio percepisca dei compensi, quest'ultimi godranno del trattamento di favore previsto dall'art.67, co.1, lett. m) Tuir. Tuttavia, qualora gli stessi superino del 20% i salari o stipendi previsti per le medesime qualifiche dai contratti collettivi di lavoro, saranno considerati una forma indiretta di distribuzione degli utili, incompatibile con la natura "non commerciale" della ssd/asd.

In entrambi i casi, si ritiene che tali rapporti non abbisognino della comunicazione d'assunzione al Centro per l'Impiego e della registrazione sul LuL. Lo stesso dicastero del Welfare ha più volte ribadito l'assenza degli obblighi sopra citati nell'ipotesi di "esecuzione di mansioni o servizi di carattere istituzionale che caratterizza i soci delle associazioni sportive dilettantistiche iscritte nelle rispettive federazioni". Riguardo ai secondi, va precisato come la carica di amministratore vada ricoperta, normalmente, a titolo gratuito. Ad ogni buon conto, gli eventuali compensi non rientreranno nell'ambito di applicazione dell'art.67, co.1, lett. m) Tuir. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate è stata chiara nel ribadire che:

- se l'amministratore svolge l'attività con rapporto di collaborazione coordinata e continuativa il compenso percepito costituisce reddito assimilato a quello di lavoro dipendente. In questo caso l'ente sportivo deve effettuare una ritenuta d'acconto sui compensi corrisposti, come farebbe per un lavoratore dipendente;

- se l'attività di amministrazione è svolta da liberi professionisti (commercialisti, ragionieri, ecc.)
- i compensi pagati rientrano tra i redditi di lavoro autonomo e l'ente sportivo applicherà la ritenuta prevista per tale tipo di reddito.

Fermo restante la sussistenza degli obblighi contributivi secondo le regole ordinarie (versamento alla gestione separata Inps per gli amministratori non professionisti ed alla cassa professionale d'appartenenza per gli altri), l'obbligo assicurativo viene subordinato all'ipotesi di c.d. sovrintendenza al lavoro altrui. Sul piano degli adempimenti amministrativi, in entrambi le fattispecie, non sarà necessaria la comunicazione al Centro per l'Impiego. A diversa conclusione dovrà giungersi riguardo all'obbligo di registrazione sul LUL, inesistente solo in caso di attrazione del compenso nel reddito professionale. Diversamente, l'amministratore dovrà essere registrato solo nei mesi in cui percepisca un compenso o rimborso spese. Occorre, infine, precisare come le ssd/asd che, al di fuori dell'amministratore, non abbiano altro personale da iscrivere, non saranno neppure tenute ad istituire il Libro unico del lavoro.

Le prestazioni di diritto comune: lavoro occasionale di tipo accessorio

Come anticipato, anche le asd/ssd possono rivestire la qualifica di datori di lavoro secondo le norme di diritto comune, ed, in quanto tali, possono reclutare forza lavoro utilizzando le varie tipologie contrattuali (di tipo autonomo o subordinato) previste dall'ordinamento, soggiacendo all'ordinario prelievo fiscale, contributivo ed assicurativo. Visto il carattere occasionale e non professionale delle prestazioni rese in ambito sportivo dilettantistico, particolare attenzione (tra le varie tipologie di lavoro previste) merita il lavoro accessorio disciplinato dagli artt.70-73 del D.Lgs. n.276/03, così come modificati dalla L. n.92/12 (c.d. Riforma Fornero). Procedendo con ordine, la prestazione occasionale di tipo accessorio rappresenta una forma "speciale" di lavoro, caratterizzata da un sistema di pagamento del compenso attraverso i buoni lavoro (voucher). Quest'ultimi, dal valore nominale di 10, 20 e 50 euro, oltre a contenere la retribuzione del lavoratore, includono l'importo dei contributi e dei premi assicurativi.

Mentre prima della riforma del lavoro i voucher erano utilizzabili solo per determinate attività, ovvero, solo in favore di soggetti a rischio di esclusione sociale (a prescindere dall'attività/settore), dal 18/07/2012, invece, consentono lo svolgimento di qualsiasi attività ed indipendentemente dallo status del prestatore.

L'unico limite previsto dal Legislatore consiste nell'importo massimo dei voucher utilizzabili:

- a) l'imprenditore commerciale e gli studi professionali possono usufruire delle prestazioni accessorie di un soggetto fino all'importo di 2.000 euro netti l'anno;
- b) gli altri datori di lavoro/committenti (tra cui ci sono le persone fisiche ma anche le asd/ssd) fino a 5.000 euro netti l'anno.

In ogni caso, il prestatore non potrà ricevere, dalla totalità dei suoi committenti, un numero di voucher d'importo superiore ad € 5.000 netti l'anno (ovvero voucher dal valore nominale non superiore ad € 6.663,00 lorde). Si ricorda, a tal proposito, che, con la c.d. Riforma Fornero, i buoni lavoro, oltre ad essere datati e progressivamente numerati, indicheranno anche un valore orario; pertanto, al valore nominale di un buono corrisponderà un numero massimo di ore lavorabili. Tale valore potrà essere derogato solo in melius dal committente che, per la singola ora di lavoro, potrà riconoscere anche un voucher (o dei voucher) che, in teoria, coprirebbe più ore di lavoro.

La prestazione accessoria, oltre che per il pagamento mediante i buoni lavoro, si caratterizza per la semplificazione degli adempimenti connessi alla sua attivazione. I voucher possono essere acquistati presso l'Inps, le Poste Italiane, le tabaccherie, le banche o attraverso una procedura on-line. Prima dell'inizio della prestazione, il committente dovrà trasmettere al Contact-center Inps/Inail una denuncia nominativa indicante la data d'inizio e fine della prestazione lavorativa.

Sempre in questa fase, è opportuno che il committente si faccia rilasciare dal prestatore l'autocertificazione attestante la mancata percezione, nell'anno solare, di un numero di voucher complessivamente d'importo superiore a € 5.000 in relazione alla totalità dei suoi committenti. Inoltre, la circolare n.4/13

del Ministero del Lavoro ha avuto cura di precisare che i buoni lavoro sono utilizzabili nell'arco di 30 gg. dal loro acquisto. Una volta effettuata la prestazione, il committente consegnerà al lavoratore i voucher dovuti (previamente intestati) che quest'ultimo provvederà a cambiare presso gli sportelli postali.

Detto ciò, sul versante dei controlli, l'analisi di tali prestazioni da parte degli organi di vigilanza, non s'incenerà, principalmente, sulle modalità concrete di esecuzione delle stesse, vista la neutralità del lavoro accessorio rispetto alla dicotomia lavoro autonomo-subordinato, ma avrà ad oggetto, in primo luogo, l'esistenza di tutti i presupposti previsti dalla legge.

È chiaro che l'indagine sui profili fattuali troverà nuovo slancio qualora la prestazione sia carente dei suoi presupposti legali (ad esempio: omessa trasmissione della denuncia Inps/Inail, pagamento in contanti, scadenza dei 30 gg. per l'utilizzo dei buoni, superamento del limite economico). In tali casi, infatti, l'indagine sulle modalità esecutive della prestazione non potrà venir meno, visto la necessità di riqualificare il rapporto sia ai fini previdenziali/assicurativi che sanzionatori.

3.1.2 Rapporti di lavoro subordinato

La definizione del prestatore del lavoro subordinato la troviamo nell'art. 2094 del c.c. che letteralmente recita "È prestatore di lavoro subordinato chi si obbliga mediante retribuzione a collaborare nell'impresa, prestando il proprio lavoro intellettuale o manuale alle dipendenze e sotto la direzione dell'imprenditore".

Elementi indicativi della subordinazione sono:

- Assoggettamento al potere direttivo, disciplinare di controllo del datore di lavoro;
- Inserimento in modo stabile nell'organizzazione dell'impresa
- Assenza del rischio imprenditoriale
- Remunerazione fissa
- Osservanza di un orario
- Continuità della prestazione

Il contratto di lavoro subordinato può essere a tempo indeterminato, determinato, parziale.

Qualora fra il sodalizio sportivo e il collaboratore si instauri un rapporto di lavoro subordinato, il trattamento, sia economico che a livello di organizzazione del rapporto di lavoro, è disciplinato dal Contratto Collettivo Nazionale di Lavoro per la disciplina normativa ed economica dei rapporti con i dipendenti degli impianti sportivi, siglato fra la Federazione degli imprenditori di Impianti Sportivi e le organizzazioni sindacali dei lavoratori.

Trattamento previdenza:

Ex ENPALS (soppresso e accorpato all'INPS dal 01.01.2012): è l'ente previdenziale di riferimento per la quasi totalità dei casi;

INPS: iscrizione obbligatoria ai fini delle altre forme di previdenza obbligatoria comuni alla generalità dei lavoratori subordinato;

INAIL: solo in presenza di condizioni di legge che rendano obbligatoria l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali. (art.1 e 4, comma 1 del DPR 1124/1965 c.d. Testo Unico sull'INAIL).

Ai fini fiscali i rapporti di lavoro subordinato sono disciplinati dagli artt. Da 49 a 52 del DPR 917/86 e dall'art. 23 del DPR 600/73.

3.1.3 Rapporti di lavoro parasubordinato

Il lavoro parasubordinato è un contratto atipico con caratteristiche sia del lavoro subordinato sia del lavoro autonomo.

Il codice civile distingue nettamente il prestatore di lavoro subordinato (articolo 2094) dal contratto d'opera (articolo 2222), il primo quale lavoro svolto alle dipendenze o sotto la direzione dell'imprenditore, il secondo quale lavoro svolto da un soggetto autonomo che si obbliga a compiere a favore di terzi un'opera o un servizio con lavoro prevalentemente proprio e senza vincolo di subordinazione.

Appartengono a questa specie di rapporti di lavoro le:

- a) collaborazioni coordinate e continuative co.co.co.: è un rapporto di lavoro nel quale il collaboratore si impegna a compiere un'opera o un servizio in via continuativa a favore del committente e in coordinamento con quest'ultimo ma senza che sussista il vincolo della subordinazione, i collaboratori continuativi esercitano un'attività non rientrante nell'attività di lavoro dipendente e di arti o professioni e che presentano le sotto elencate caratteristiche: assenza di vincolo di subordinazione/ prestazione resa a favore di un committente/ rapporto unitario e continuativo/ nessun impiego di mezzi organizzati/ retribuzione periodica prestabilita;
- b) collaborazioni a progetto co.co.pro. (Legge 30/2003 cosiddetta "Legge Biagi"): è un rapporto di lavoro come la collaborazione coordinata e continuativa ma riconducibile ad uno più progetti specifici, o programmi di lavoro o fasi di lavoro che vengono determinati dal committente e gestiti autonomamente dal collaboratore in funzione del risultato, sempre con la coordinazione del committente e dall'irrelevanza del tempo impiegato per l'esecuzione della prestazione, così la durata del contratto è legata unicamente alla realizzazione del progetto.

Le forme di contratti sopra menzionati ai fini previdenziali sono assoggettati alla contribuzione Inps delle gestione separata.

Ai fini fiscali le collaborazioni coordinate e continuative e a progetto sono inquadrate quali redditi assimilati al lavoro dipendente.

3.1.4 Rapporti di lavoro autonomo

Ai sensi dell' art. 2222 (contratto d'opera) e seguenti del c.c., sussiste un lavoro autonomo laddove il prestatore si obbliga a compiere un'opera o un servizio nei confronti di un committente.

Elementi caratteristici:

- a) Assenza di vincolo di subordinazione;
- b) Compenso commisurato al lavoro ed utilità dell'opera richiesta, con esclusione di qualsiasi correlazione alla durata ed alla complessità del lavoro svolto;
- c) Assunzione degli oneri relativi alla esecuzione della prestazione e del rischio inerente all'esecuzione medesima.

Il lavoro autonomo, può assumere la forma di lavoro autonomo occasionale, ovvero di prestazioni professionali o di impresa, con il quale il prestatore d'opera svolge la propria attività con carattere di continuità e quindi assoggettato ad IVA.

Il lavoro autonomo occasionale

Appartengono a questa specie i contratti che sono caratterizzati da:

- assenza di vincolo di subordinazione;
 - autonomia nello svolgimento dell'attività da parte del lavoratore;
 - retribuzione periodica prestabilita;
 - coordinamento e continuità con inserimento nell'organizzazione del committente;
 - personalità della prestazione;
- gli elementi del contratto sono:
- forma scritta dove risulti durata della prestazione;
 - eventuale programma o progetto lavorativo;
 - corrispettivo e criterio della determinazione con tempo e modalità di corresponsione e disciplina dell'eventuali rimborsi spese;
 - eventuale forma di coordinamento con il committente ed eventuali misure per la tutela della salute e sicurezza del prestatore.

Il compenso deve essere proporzionato alla qualità e quantità del lavoro prestato e deve tener conto dei compensi che normalmente vengono corrisposti per similari prestazioni.

Ci troviamo di fronte al lavoro autonomo occasionale quando:

- la durata della prestazione non supera i trenta giorni nell'anno con lo stesso committente;

- il compenso percepito da ogni committente non superi euro 5.000,00 nell'anno solare.
Ai fini fiscali i rapporti di lavoro subordinato sono disciplinati dagli artt. da 67 a 71 del DPR 917/86 e dall'art. 25 del DPR 600/73.

Il lavoro autonomo abituale

Appartengono a questa categoria tutte le prestazioni svolte da professionisti e/o imprese in possesso di partita Iva che esercitano professionalmente ed abitualmente le loro attività. Dal punto di vista previdenziale non esiste alcun obbligo in capo all'ente sportivo dilettantistico.

Dal punto di vista fiscale l'ente sportivo dilettantistico riceverà fattura con Iva e, nel caso di professionisti, dovrà operare la ritenuta fiscale in misura del 20% ai sensi dell'art. 25 del DPR 600/73.