

L'oggetto sociale delle associazioni sportive e le attività compatibili

di Antonio Comisso

Premessa

La rivista già nei precedenti contributi ha avuto modo di offrire all'attenzione del lettore l'inevitabile aspetto formale degli Enti associativi con riferimento al patto sociale e quindi a quelli che sono i requisiti statuari che danno forma all'associazione in genere ed in particolare agli enti di natura sportiva.

Le pagine che seguono focalizzeranno l'attenzione dello scrivente su uno di tali requisiti, ossia sull'oggetto sociale dell'ente, analizzando le diverse normative in materia di associazionismo, privilegiando, ovviamente, l'aspetto sportivo, cercando di valutare la compatibilità dell'oggetto sportivo con ulteriori finalità e le conseguenze fiscali che ne derivano. Sostanzialmente l'articolo pone degli interrogativi soprattutto di carattere fiscale nel caso in cui l'associazione sportiva svolga, oltre quelle sportive, anche delle attività diverse, valutando l'applicabilità alle stesse delle agevolazioni previste per lo specifico settore sportivo.

L'oggetto sociale

Per inquadrare correttamente il tema trattato nel presente articolo non si può prescindere dal significato da attribuire all'oggetto sociale dell'associazione in generale.

Come accennato uno dei fondamentali elementi necessari per la costituzione di una associazione, sia essa riconosciuta o meno, è lo scopo comune cui i singoli associati tendono, con la precipua funzione di vincolare giuridicamente i soci al suo perseguimento.

A titolo di esempio, per una associazione sportiva lo scopo perseguito è rinvenibile in linea generale nella diffusione dello sport.

Mentre per una associazione culturale lo scopo perseguito potrebbe essere quello della promozione e la diffusione di una particolare forma artistica e così via.

Dunque l'oggetto sociale identifica lo scopo o gli scopi per cui l'associazione viene costituita.

Dal punto di vista civilistico l'oggetto sociale non è altro che la causa del contratto associativo consistente appunto nell'interesse comune dei contraenti e nella loro partecipazione rivolta a conseguire quello scopo. Nel contratto associativo, le prestazioni sono dirette, quindi, al conseguimento di uno scopo comune antitetico al comune contratto con causa di scambio. Come noto, la causa del contratto oltre che presente, per andare esente da nullità, non deve essere contraria a norma imperativa, o meglio secondo l'art. 1418 c.c., deve essere lecita: ciò significa, dunque, che deve passare il vaglio dell'ordinamento giuridico in quanti deve riferirsi ad attività non vietate da alcuna norma giuridica.

Dunque, in questi termini, qui si pone un primo problema relativo al tema affrontato nel senso che non tutte le attività o comunque le finalità possono formare e costituire l'oggetto sociale dell'associazione. Si pensi ad esempio ad una associazione sportiva che abbia come scopo l'organizzazione di scommesse sportive, che sono generalmente vietate dall'ordinamento giuridico. Ebbene, oggi il sistema di scommesse sportive in Italia è di conseguenza controllato attraverso il sistema delle concessioni all'attività di raccolta di scommesse sportive a specifici soggetti dal novero dei quali sono comunque escluse le associazioni sportive che quindi non potrebbero avere come oggetto sociale tali attività.¹

La causa del contratto associativo diventa sotto tale profilo un primo vincolo alle attività che le associazioni sportive possono svolgere.

A questo punto occorre premettere che lo scopo per cui l'associazione viene costituita deve risultare necessariamente con chiarezza dallo statuto sociale. Potrebbero infatti sorgere incertezze in ordine sia all'estensione dell'attività esercitabile, sia in ordine alle finalità istituzionali con riferimento alla commercialità di

¹ Il Decreto Ministeriale del 2 giugno 1998 n. 174 (228), ha introdotto nel nostro ordinamento la possibilità di abilitare scommesse a quota fissa (oltre a quelle a totalizzatore) su eventi organizzati dal Coni per cui alle gare per la concessione possono partecipare in sostanza solo le società di capitali.

talune operazioni. Infatti è bene ricordare che l'attività istituzionale dell'associazione è solo quella indicata nello statuto, ed ogni altra attività, estranea alle finalità statutarie, eventualmente svolta dall'associazione, potrebbe costituire attività commerciale con tutta una serie di conseguenze soprattutto di carattere fiscale.

L'oggetto sociale per la normativa tributaria

Allacciandomi a quanto accennato in precedenza è opportuno analizzare brevemente la normativa tributaria onde comprendere l'importanza dell'oggetto sociale dell'associazione.

La norma di riferimento per le associazioni in generale, e quindi per le associazioni sportive, è costituita dall'art. 73 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi² (d'ora innanzi Tuir) che individua le categorie di enti che sono soggetti all'imposta sul reddito delle società (Ires) destinatarie delle previsioni agevolate di cui agli art. 143 e ss. che vedremo in seguito.

Tale norma al comma 3 definisce quelli che sono considerati gli Enti non commerciali, ossia gli enti pubblici o **privati**, diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato **che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali**. Tra questi sono annoverati, le associazioni (quindi per quanto di nostro interesse anche quelle sportive), le fondazioni, i comitati, consorzi, circoli ecc. Ai fini di tale qualificazione diventa fondamentale non tanto la qualificazione soggettiva dell'ente, quanto appunto l'oggetto dell'attività svolta in via principale: se l'oggetto è di natura commerciale allora si applicheranno le norme previste per le società, nel caso in cui esso sia di natura non commerciale, ossia per intenderci, sportivo piuttosto che solidaristico o ideale allora si applicherà la disciplina agevolata prevista per gli enti non commerciale dagli articolo 143 fino al 150 del Tuir.

Tanto premesso risulta quindi necessario individuare l'oggetto esclusivo o principale dell'ente. Secondo il comma 4 dell'art. 73 del Tuir³, tale individuazione deve essere effettuata necessariamente attraverso l'analisi della legge istitutiva, dello statuto o dell'atto costitutivo se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata.

Per fare un esempio, una associazione sportiva dilettantistica che si prefigge come scopo la diffusione della disciplina del Tennis, piuttosto che della Pallavolo e così via, avrà come attività essenziale e primaria per il raggiungimento delle sue finalità non lucrative, la pratica, piuttosto che l'insegnamento e la diffusione della disciplina prescelta e questa dovrà risultare dallo statuto e dall'atto costitutivo redatto secondo le forme appena richiamate.

In tal caso dunque l'attività esercitata avrà carattere non commerciale.

Il comma 5 dell'art. 73 del Tuir però aggiunge qualcosa in più alla previsione di cui si è detto in precedenza, stabilendo che *"in mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato"*.

Quindi se per il Tuir è ente non commerciale il soggetto che non ha come attività principale l'esercizio di attività commerciale e ciò deve risultare dallo statuto redatto in forma di scrittura pubblica, privata autenticata o quantomeno registrata e se la legge 289/2002 all'art. 90 comma 18 prevede che le associazioni sportive devono costituirsi per atto scritto, tra l'altro senza richiedere le forme solenni pretese invece dal Tuir, si pone un primo quesito:

una associazione sportiva che abbia ottenuto il riconoscimento dal Coni ed abbia lo statuto redatto per scrittura registrata (cono tutti i requisiti richiesti dall'art. 148 comma 8 del Tuir) e di conseguenza abbia tutte le doti non solo per essere riconosciuta come associazione sportiva ma anche come ente a carattere non commerciale. A seguito di un controllo si accerta che di fatto l'ente esercita prevalentemente attività di sponsorizzazione rispetto a quella, descritta come principale nell'atto costitutivo e nello statuto, prettamente sportiva. In questi casi potrebbe l'associazione sportiva dilettantistica conseguentemente definirsi ancora ente non commerciale e comunque usufruire del regime agevolato previsto per tale categoria?

² Testo Unico delle Imposte sui Redditi (D.P.R. n. 917/1986)

³ Come previsto dal D.lgs. n. 460/1997 che reca la disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (Onlus).

La risposta è tutt'altro che semplice, però ritengo che, stando alla lettera della norma, nonché alla funzione data al comma 5 dell'art. 73 del Tuir, che opera per espressa previsione legislativa in via sussidiaria rispetto al comma 4 dello stesso articolo, ossia solo in mancanza dello statuto redatto con le formalità dette, l'oggetto sociale debba essere quello indicato nello statuto. O meglio, difficilmente potrebbe imputarsi all'associazione che l'attività commerciale sia svolta in via principale qualora la stessa attività di sponsorizzazione fosse rivolta è diretta al finanziamento dell'attività sportiva effettivamente esercitata che rimane il fine ultimo dell'associazione. Del resto gli enti non commerciali possono invero svolgere attività a carattere commerciale, ma è necessario che detta attività tenda al finanziamento dell'associazione per il raggiungimento dello scopo sociale principale (quindi non economico) dell'ente come sopra individuato e che non sia prevalente rispetto a quella istituzionale.

E' questo il punto dolente: quando l'attività commerciale può essere ritenuta come prevalente rispetto a quella istituzionale? Non può certo ridursi tutto ad un mero calcolo numerico. Infatti dal punto di vista, per così dire, quantitativo dei ricavi, una tesi contraria a quanto detto si porrebbe in contrasto con la possibilità riconosciute agli enti associativi dallo stesso legislatore fiscale all'art. 145 del Tuir di forfettizzare i ricavi confermando la possibilità per tali soggetti di generare ricavi derivanti da attività commerciali ed, in particolare al nostro riguardo, alle associazioni sportive dilettantistiche, di forfettizzare i ricavi fino ad un tetto di € 250.000,00, come previsto dalla legge 398/1991, che facilmente, sotto tale aspetto, sarebbero prevalenti rispetto alle entrate di natura istituzionale.

Detta impostazione è confortata anche dall'inapplicabilità alle associazioni sportive dilettantistiche dell'art. 149 del Tuir che disciplina la perdita della qualifica di ente non commerciale al verificarsi di alcuni parametri quali, ad esempio, la prevalenza dei ricavi derivanti da attività di natura commerciale rispetto alle prestazioni ed alle cessioni relative alle attività istituzionali. L'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 21/E del 22 aprile 2003 ha precisato che *"le associazioni sportive dilettantistiche non perdono mai la qualifica di enti non commerciali ancorché non rispettino i limiti ed i parametri indicati dai commi 1 e 2 del citato art. 149 del Tuir"*. Quindi sotto il versante delle entrate i sodalizi sportivi dilettantistici possono avere ricavi derivanti da attività di sponsorizzazione in misura non solo rilevante, ma addirittura, prevalente rispetto alle entrate di matrice istituzionale mantenendo comunque la qualifica fiscale di ente non commerciale nonostante il superamento dei limiti previsti.

Sulle agevolazioni di cui all'art. 148 del Tuir

Per comprendere meglio la questione, posta in premessa, è necessario esaminare brevemente il comma 3 dell'articolo 148, concernente gli *"enti di tipo associativo"*.

Va subito precisato che la norma opera una deroga alla regola generale espressa nel comma 2 dello stesso articolo 148 Tuir, secondo il quale sono sempre considerate commerciali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese agli associati e partecipanti verso corrispettivi specifici, ancorché si tratti di attività conformi alle finalità istituzionali. In particolare, il comma 3 di detto articolo stabilisce un specifico regime tributario di favore per gli enti a carattere associativo, tassativamente indicate dalle legge, ovvero le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona per cui *"non si considerano commerciali"* **le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali**, *effettuate verso il pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati"*.

Tale regime agevolativo, dunque, si rende applicabile qualora sussistano congiuntamente i seguenti presupposti:

- le attività agevolative devono essere effettuate da particolari tipologie di associazioni

- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi devono essere rese nei confronti dei propri iscritti, associati o partecipanti anche di altre analoghe associazioni, che svolgono la medesima attività, riconducibili a un'unica organizzazione nazionale e dei rispettivi iscritti associati o partecipanti
- le stesse attività devono essere effettuate "in diretta attuazione degli scopi istituzionali"

Quindi ad esempio, il corrispettivo pagato dal socio per usufruire dei servizi dell'associazione per il corso di tennis, di nuoto, di danza e così via, piuttosto che per l'utilizzo delle attrezzature o delle sale, saranno defiscalizzate se ed in quanto previste nello statuto dell'associazione, ovvero tra gli scopi istituzionali della stessa, ovviamente alla presenza contemporanea degli altri requisiti previsti dalla normativa⁴.

Diventa quindi fondamentale per tale tipologia di associazioni il significato da attribuire alla locuzione "*in diretta attuazione degli scopi istituzionali*". All'uopo occorre premettere che la qualifica di ente di tipo associativo, secondo quella che è la prassi amministrativa nonché giurisprudenziale, prescinde sostanzialmente da una autoqualificazione dell'ente sulla base della sola definizione statutaria, essendo invece necessaria a tal fine una valutazione della reale natura dell'ente e dell'attività in concreto esercitata. L'orientamento riportato ritiene poi che si deve considerare come attività svolta "*in diretta attuazione degli scopi istituzionali*" quella che costituisce il "*naturale completamento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano ciascun ente associativo*"⁵.

Sotto tale aspetto probabilmente le ulteriori attività diverse da quelle sportive, ma con esse non contrastanti, a carattere sociale e culturale, svolte da una associazione sportiva, come potrebbe essere l'organizzazione di un evento teatrale o musicale e così via, dovrebbero tranquillamente rientrare nella disciplina agevolativa dell'art. 148 comma 3 del Tuir, ovviamente se previste nell'oggetto sociale, come meglio si dirà in seguito.

L'oggetto sociale per la normativa sportiva

Chiarita l'importanza che riveste l'oggetto sociale dal punto di vista civilistico e tributario passiamo ora, brevemente, a valutarne gli effetti sotto l'aspetto prettamente sportivo.

La legge di riferimento in materia di associazioni sportive è la n. 289/2002 (Finanziaria del 2003) la quale, come noto, dedica l'intero art. 90 alla materia. Ebbene il comma 18 della citata legge prevede tra i requisiti statuari per l'ottenimento della del riconoscimento sportivo (ad opera del Coni, o per delega eventualmente dalle Federazioni o Enti di Promozione Sportiva), nonché delle agevolazioni fiscali ulteriori a quelle di cui al punto precedente e proprie delle associazioni sportive, appunto l'oggetto sportivo dilettantistico:

Gli statuti devono espressamente contenere i seguenti requisiti:

.... 2) *l'oggetto sociale con riferimento all'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica;....*".

L'occhio attento del lettore potrà notare come già dalla lettera della norma possono sorgere dei dubbi interpretativi sotto un duplice aspetto:

- 1) sul significato di attività sportivo dilettantistica;
- 2) sulla compatibilità dello scopo sportivo con finalità ulteriori.

Il primo dubbio si pone allorché una associazione intenda svolgere delle "nuove" attività sportive (in molti casi già disciplinate e regolamentate in altri paesi), ad oggi in Italia ancora non riconosciute dal Coni. In questi casi si ricorre solitamente agli Enti di Promozione Sportiva per ottenere il riconoscimento delle finalità sportive dell'attività svolta, sempre che sia possibile e col dubbio, in ogni caso, che l'oggetto sociale possa effettivamente ritenersi aderente o meno al disposto dell'art. 90 della legge 289/2002.

Sotto diverso aspetto, di maggiore interesse ai fini dell'approfondimento, analoghi dubbi sorgono quando l'associazione oltre quella sportiva, persegue delle finalità ulteriori, ad esempio culturali o ricreative e così via. La prima domanda che sorge spontanea è se tali enti possano in presenza delle predette finalità (per così dire "miste") conseguire comunque il riconoscimento sportivo (quindi la qualifica di associazione sportiva dilettantistica). Chi scrive consapevole che i dubbi interpretativi ad oggi non sono stati sciolti da attesi e quanto

⁴ Infatti al comma 8 l'art. 148 Tuir richiede la presenza nello statuto dell'associazione di determinati requisiti.

⁵ Basti ricordare in tal senso la Sentenza della Corte Costituzionale n. 467/92, sullo stesso tenore si è posta l'Agenzia delle Entrate con la nota Circolare 124/E del 12 maggio 1998.

mai auspicati interventi degli organi competenti, propende per una risposta positiva partendo dal presupposto che la legge non richiede in via esclusiva solo finalità sportive.

In effetti stando alla lettera della norma non sembrano esserci né divieti all'esercizio di finalità di carattere sociale diverse dallo sport, né obblighi di esclusività dell'oggetto sportivo.

Applicabilità della agevolazioni previste per le associazioni sportive dilettantistiche.

Dal punto di vista prettamente tributario occorre verificare se all'associazione così costituita possano applicarsi le diverse agevolazioni previste per le associazioni sportive.

Dal punto di vista delle entrate dell'associazione, come abbiamo visto in precedenza, sorgono meno dubbi circa l'applicabilità del regime tributario agevolativo previsto dall'art. 148 comma 3 del Tuir, anche alle attività statutariamente previste accanto ed a completamento di quella sportiva, di natura culturale. L'assunto appare confermato dalla norma stessa rivolta non solo alle associazioni sportive, ma anche a quelle culturali, per cui le somme introitate dall'associazione per corrispettivi specifici versati dai soci (o dai soggetti in essa specificati) come corrispettivo delle attività diverse da quelle sportive, previste nello statuto e per le quali il legislatore fiscale in generale ne prevedrebbe comunque la defiscalizzazione, potranno godere del beneficio in parola.

Anche il regime forfetario previsto dalla legge 398/1991 risulta applicabile all'associazione che svolga, oltre alle attività sportive, delle attività diverse. Si prenda ad esempio quell'associazione sportiva che abbia all'interno del proprio statuto la possibilità di organizzare eventi teatrali. Ebbene non si vede perché agli introiti di natura commerciale ricavati dall'associazione attraverso l'evento non debba applicarsi il regime forfetario di cui alla legge 398/1991. In effetti vale la pena di ricordare, anche in questo caso, che le disposizioni contenute nella legge richiamata si applicano per estensione legislativa alle associazioni senza fine di lucro ed anche alle associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare⁶. Dunque laddove la legge preveda il riconoscimento delle agevolazioni per associazioni che pongano in essere attività diverse da quelle sportive, si può sostenere che, qualora una associazione sportiva dilettantistica svolga anche tali ulteriori attività, possa far rientrare i ricavi commerciali da esse derivanti nel regime forfetario.

Discorso diverso invece riguarda la previsione di cui all'art. 67 lettera m) comma 1 del Tuir relativamente ai compensi sportivi. La norma è dedicata esclusivamente all'esercizio diretto di attività sportiva dilettantistica⁷ per cui diventa difficile sostenere l'applicabilità per compensi, rimborsi forfetari o indennità di trasferta percepiti da soggetti che svolgano attività diverse. Ad esempio, i compensi corrisposti da un'associazione sportiva dilettantistica al docente di musica per lo svolgimento della sua attività d'insegnamento, eventualmente organizzata dall'associazione, non costituiscono redditi diversi ex lettera m) comma 1 dell'articolo 67 e non possono, pertanto, beneficiare del regime fiscale di cui all'articolo 69, comma 2. E questo nonostante, come noto, il trattamento fiscale accennato sia stato esteso anche ai compensi (premi, indennità di trasferta e rimborsi forfetari) erogati ai direttori artistici e ai collaboratori tecnici per prestazioni di natura non professionale da parte di cori, bande musicali e filodrammatiche che perseguono finalità dilettantistiche. Primo perché manca da parte del soggetto percipiente la qualifica soggettiva, ossia direttore artistico, piuttosto che collaboratore tecnico, e secondo perché l'associazione non può ricondursi fra i cori, le bande musicali o le filodrammatiche.

Conclusione

La copiosa proliferazione di normative speciali nel settore del non profit, scarsamente coordinate tra loro, sovente concepite per segmenti o per singole attività degli enti senza scopo di lucro, nonché l'inadeguatezza dell'attuale impianto civilistico, tuttora poggiato sul Libro I del Codice Civile⁸ non agevolano il compito degli operatori del settore.

⁶ In forza dell'estensione operata dall'art. 2, comma 31, della legge 24 dicembre 2003, n. 350.

⁷ Come da interpretazione autentica del Decreto Milleproroghe

⁸ Dall'art. 14 all'art. 42 del Codice Civile.

Tornando quindi ai quesiti posti nell'articolo, in presenza di una associazione sportiva dilettantistica che svolga oltre alle attività prettamente sportive anche delle ulteriori di natura diversa, si è cercato di dare una possibile soluzione a problemi pratici che potrebbero sorgere sotto l'aspetto giuridico-fiscale, posto che la questione potrà essere risolta in via definitiva, a scanso di equivoci pericolosi, solo quando si razionalizzerà il sistema normativo dell'associazionismo oggi, probabilmente, troppo frammentato e poco coordinato.