

INTRODUZIONE:	3
CAPITOLO 1	4
LE ASSOCIAZIONI E LE SOCIETÁ SPORTIVE DILETTANTISTICHE:	4
LE ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE:	4
1.1 COSTITUZIONE DI UN ASD:.....	7
1.2 OBBLIGHI E REGIMI CONTABILI:	8
1.3 ORGANI DELLE ASSOCIAZIONI:.....	10
LE SOCIETÁ SPORTIVE DILETTANTISTICHE LUCRATIVE:.....	11
LE SOCIETÁ SPORTIVE DILETTANTISTICHE NON LUCRATIVE:	11
CAPITOLO 2	14
LE IMPOSTE DIRETTE: IRES e IRAP:	14
IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETÁ:	14
2.1 DETERMINAZIONE DEL REDDITO:.....	18
2.1.1 Art. 145 TUIR:	20
2.1.2 Legge 398/1991.....	22
IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÁ PRODUTTIVE:	26
CAPITOLO 3	29
IMPOSTE INDIRETTE	29
3.1 IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO:	29
3.1.1 LEGGE 398/1991	29
3.1.1.1 ATTIVITA' DI INTRATTENIMENTO:	31
3.1.1.2 ATTIVITA' SPETTACOLISTICHE:	32
3.1.2 Art. 4 D.P.R. n.633/72:	34
3.2 IMPOSTA DI REGISTRO	39
3.3 IMPOSTA DI BOLLO:	40
3.4 IMPOSTA SULLA PUBBLICITÁ E SULLE PUBBLICHE AFFISSIONI:	41
3.5 TASSA GOVERNATIVA:	42
CAPITOLO 4	43
PARTICOLARITÁ ENTI SPORTIVI DILETTANTISTICI:	43
4.1 IL MODELLO EAS:	43
4.2 REGISTRO CONI 2.0:	47
1.3) COLLABORAZIONI NELLE ASSOCIAZIONI E SOCIETÁ SPORTIVE DILETTANTISTICHE:.....	52
CAPITOLO 5	57
RIFORMA TERZO SETTORE:	57
CONCLUSIONE:	64
BIBLIOGRAFIA:	65

SITOGRAFIA: 66

NORMATIVA E PRASSI DI RIFERIMENTO: 66

INTRODUZIONE:

Nel mondo dello sport una grande parentesi sicuramente è occupata dall'attività sportiva dilettantistica, esercitata sia nella forma giuridica di associazioni che in quella di società.

Essendo un campo in continua espansione, il Legislatore ha iniziato sempre più ad occuparsi di questo settore, così da fornire un inquadramento con norme civilistiche e provvedimenti fiscali.

Lo sport dilettantistico non può più essere trascurato visto il ritorno economico e le cifre che gli appartengono.

La grande espansione sicuramente è dovuta anche alle agevolazioni fiscali che vengono riconosciute per questi enti e che nel corso dell'elaborato andremo ad analizzare.

La scelta dell'argomento dello scritto è ricaduta sul mondo sportivo dilettantistico sicuramente per la mia grande passione per lo sport, in particolare per il basket, che connessa allo studio del Diritto, mi ha incuriosito e portato ad approfondire questo settore.

Nel corso dell'elaborato cercherà di far comprendere cosa sono, come si costituiscono e in che forma giuridica è possibile inquadrare l'attività sportiva dilettantistica.

Si entrerà successivamente più nello specifico nell'aspetto fiscale, partendo dalla determinazione del reddito e concludendo con tutte le agevolazioni previste per questi soggetti. Analizzando quindi sia le imposte dirette che quelle indirette.

La parte finale dell'elaborato riguarderà alcune particolarità e adempimenti che devono essere eseguiti da tutti gli enti per essere riconosciuti come sportivi dilettantistici. Per terminare con un approfondimento sul mondo del terzo settore, che ad oggi è ancora un campo in evoluzione ma che merita sicuramente un'analisi, vista la stretta connessione con l'argomento trattato.

CAPITOLO 1

LE ASSOCIAZIONI E LE SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE:

LE ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE:

Le associazioni sportive dilettantistiche disciplinate originariamente dalla legge 398 del 1991, nel corso degli anni hanno subito numerosi interventi e modifiche.

Possono essere costituite sia in forma riconosciuta che non riconosciuta; la differenza principale tra queste due categorie sta nel loro riconoscimento governativo il quale porta a una regolamentazione differente per quanto riguarda la loro autonomia patrimoniale.

Un'associazione riconosciuta, infatti, acquisisce sia personalità giuridica che una propria autonomia patrimoniale, ciò significa che per eventuali perdite l'associazione risponderà direttamente con il proprio patrimonio¹.

Nell'ipotesi opposta, ossia associazioni non riconosciute, saranno le persone che hanno agito per conto dell'associazione a rispondere per eventuali debiti e obbligazioni assunte².

Quindi: *“Le società e associazioni sportive dilettantistiche devono indicare nella denominazione sociale la finalità sportiva e la ragione o la denominazione sociale dilettantistica e possono assumere una delle seguenti forme:*

- *associazione sportiva priva di personalità giuridica disciplinata dagli articoli 36 e seguenti del codice civile;*

¹ Agenzia delle Entrate “Associazioni Sportive Dilettantistiche come fare per non sbagliare” L. Morlino e R. Quarto, Torino 2015 Pag.7.

² Codice Civile Art.38.

- *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;*
- *società sportiva di capitali costituita secondo le disposizioni vigenti, ad eccezione di quelle che prevedono le finalità di lucro.”³*

Le associazioni sportive dilettantistiche seguono la normativa prevista per tutte le associazioni con l’aggiunta di alcune condizioni che, se seguite, le consentono di usufruire di alcune agevolazioni fiscali previste dal legislatore.

Il comma 18 dell’Art. 90 Legge n.289/2002, ulteriore disposizione che disciplina il trattamento tributario delle associazioni sportive dilettantistiche nonché per le società sportive dilettantistiche, prevede che le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro si costituiscono con atto scritto⁴ e oltre a essere indicata la sede legale, lo statuto deve espressamente contenere:

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

³ Comma 17 Art.90 Legge 27 dicembre 2002, n. 289.

⁴ Anche per le associazioni non riconosciute che richiedono la qualifica di ONLUS.

- *l'obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni*".⁵

Nel caso in cui non venissero rispettati gli elementi obbligatori, gli enti sarebbero assoggettabili allo stesso trattamento tributario che è previsto per le associazioni semplici. Quindi, qualora un'associazione sia stata costituita con un accordo verbale, sicuramente non sarebbe irregolare, ma al tempo stesso non potrà usufruire delle agevolazioni previste per le associazioni sportive dilettantistiche.

È quindi fondamentale una corretta redazione dello statuto e dell'atto costitutivo che, oltre a rispettare tutte le prescrizioni legali e fiscali, dovrà prevedere le attività essenziali affinché questa associazione sia considerata sportiva dilettantistica. L'iscrizione alla Federazione Sportiva o all'Associazione di Promozione Sportiva potrà essere rifiutata in mancanza di tali elementi.

Oltre alle formalità sopra previste, sia per le associazioni riconosciute che quelle non riconosciute, vige l'obbligo di conformarsi alle disposizioni del Comitato Olimpico Nazionale Italiano (CONI) e delle Federazioni Sportive Nazionali o di Enti di Promozione Sportiva in cui l'associazione intende affiliarsi.

Si possono definire associazioni sportive dilettantistiche quelle che svolgono un'attività riconosciuta come dilettantistica dal CONI e che vengono registrate nell'albo tenuto dallo stesso Comitato.⁶

La finalità principale che deve seguire un'associazione sportiva dilettantistica, sempre per usufruire delle agevolazioni previste per questi enti, è data dall'impossibilità della stessa di distribuire utili ai propri soci⁷.

Quindi l'attività dilettantistica si differenzia da quella professionistica soprattutto per tre motivi:

- Diverso trattamento fiscale, agevolato solo per quelle dilettantistiche;
- Diversa natura giuridica:

⁵ Agenzia delle Entrate, "Circolare N.18/E", 1° agosto 2018 Pag.7.

⁶ Registro CONI 2.0, costituito con la deliberazione del 18 luglio 2017 e che ha come obiettivo principale quello di fare un censimento delle associazioni. Di cui parleremo in seguito.

⁷ L.Rita Corrado, R.Lupi, *Associazioni sportive tra ricchezza non registrata ed evasione interpretativa*, Dialoghi tributari n.1, 2012. Pag. 87.

- Le associazioni dilettantistiche possono avere 3 diverse forme giuridiche, ossia possono essere associazioni riconosciute e non oppure, in alternativa, possono essere delle società di capitali ma prive della finalità di lucro⁸;
- L'esercizio dell'attività professionistica⁹, può essere svolta solo con la costituzione di una Società a responsabilità limitata (S.r.l.) o una Società per azioni (S.p.a.);
- Vengono perseguiti scopi differenti, le società dilettantistiche hanno una finalità ideale mentre per quelle professionistiche è l'ottenimento di un guadagno¹⁰.

1.1 COSTITUZIONE DI UN ASD:

Per la costituzione di un'associazione oltre agli adempimenti visti precedentemente, legge 289/02 Art.90 Comma 18, ne sono necessari ulteriori come:

- L'attribuzione del Codice Fiscale¹¹;
- Depositare all'Agenzia delle Entrate due copie dell'atto costitutivo e dello statuto firmate in originale dai soci fondatori e successivamente versare in banca, con modello F23, i seguenti importi:
 - Imposta di registro¹²;
 - Marca da bollo¹³;

⁸ Prima di luglio 2018 i commi 353-361 della Legge n.205/2017 avevano previsto che le attività sportive avrebbero potuto essere esercitate con scopo di lucro in una delle forme societarie di cui al titolo V del libro quinto del Codice Civile (ss, snc, sas, spa, sapa, srl).

L'Art. 13, comma 1, D.L. 12 luglio 2018, n. 87, convertito, con modificazioni, dalla Legge 9 agosto 2018, n.96, ha invece soppresso dette disposizioni, sopprimendo le società sportive lucrative.

⁹ L'attività professionistica comunque deve essere ammessa sia dalla Federazione Nazionale che dal Legislatore.

¹⁰ Legge n.91 del 23 marzo 1981.

¹¹ Per l'ottenimento del Codice Fiscale bisogna compilare il "modello AA5/6" presso l'Agenzia delle Entrate indicando con natura giuridica "associazioni non riconosciute e comitati".

¹² Pari a €200,00 più l'aggiunta dei costi di segreteria varianti in base all'agenzia.

¹³ Pari a €16,00 (una ogni 4 pagine dell'atto costitutivo o dello statuto).

- Affiliarsi a una Federazione Sportiva o comunque a un Ente di Promozione Sportiva riconosciuti dal CONI;
- Iscrivere al modello CONI 2.0;
- Trasmettere per via telematica il modello EAS¹⁴.

1.2 OBBLIGHI E REGIMI CONTABILI:

Per le associazioni gli obblighi per la tenuta della contabilità variano a seconda del regime contabile che si decide di adottare, alla natura giuridica dell'ente e all'attività che esso svolge.

Le società sportive dilettantistiche che adottano il regime ordinario hanno, invece, l'obbligo di adottare le seguenti scritture contabili:

- Il libro giornale e libro degli inventari¹⁵;
- I libri sociali (libro verbali delle assemblee, libro verbali delle riunioni del collegio sindacale e libro delle decisioni degli amministratori);
- Stato patrimoniale, conto economico e nota integrativa redatti secondo il criterio della competenza¹⁶.

Considerando la disciplina fiscale, prendiamo in considerazione il D.P.R. n. 600/1973 dal quale evinciamo:

- Art.14 *“Le società, gli enti e gli imprenditori commerciali di cui al primo comma dell'art.13 devono in ogni caso tenere:*
 - a) il libro giornale e il libro degli inventari;*
 - b) i registri prescritti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto;*
 - c) scritture ausiliarie nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali, raggruppati in categorie omogenee, in modo da consentire di desumerne chiaramente e distintamente i componenti positivi e negativi che concorrono alla determinazione del reddito;*

¹⁴ Il Modello dovrà essere inviato entro 60 giorno dall'atto di costituzione.

¹⁵ Redatti secondo l'Art 2216 e 2217 del Codice Civile.

¹⁶ Art 2423 e successivi del Codice Civile.

d) scritture ausiliarie di magazzino, tenute in forma sistematica e secondo norme di ordinata contabilità, dirette a seguire le variazioni intervenute tra le consistenze negli inventari annuali. Nelle scritture devono essere registrate le quantità entrate ed uscite delle merci destinate alla vendita [...]”;

- *Art.15 “Le società, gli enti e gli imprenditori commerciali di cui al primo comma dell’art.13 devono in ogni caso redigere l’inventario e il bilancio con il conto dei profitti e delle perdite, [...], entro tre mesi dal termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi ai fini delle imposte dirette. [...]”;*
- *Art.16 “Le società, gli enti e gli imprenditori commerciali, di cui al primo comma dell’art.13, devono compilare il registro dei beni ammortizzabili entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione. [...]”¹⁷.*

Come detto in precedenza questi sono gli adempimenti da tenere nel caso in cui l’ente adotti come regime quello ordinario.

Diversamente con l’adozione del regime semplificato è previsto l’esonero dalla tenuta delle scritture contabili obbligatorie, è però obbligatorio indicare nei registri tenuti per l’Imposta sul Valore Aggiunto il valore delle rimanenze, le operazioni non soggette all’Imposta sul Valore Aggiunto e le operazioni rilevanti come ad esempio (ratei, risconti, plusvalenze).

Nel momento in cui l’associazione svolge sia attività istituzionale che commerciale dovranno essere tenute due contabilità distinte. Questa separazione è stata imposta¹⁸ per rendere più evidente l’attività commerciale che viene svolta dall’ente e successivamente valutare la sua reale qualificazione.

Nonostante siano possibili entrambi i regimi sopra elencati, il più utilizzato per le associazioni sportive dilettantistiche è quello previsto dalla Legge n. 398/1991, ossia il regime forfettario.

Questo regime prevede per gli enti che lo applicano, l’esonero dalla tenuta dei libri contabili previsti dal D.P.R. 600/1973.

¹⁷ Decreto del Presidente della Repubblica, “D.P.R. 600/1973”, articoli 14,15,16.

¹⁸ Circolare Ministeriale n.124/E/1998.

Queste associazioni, ad eccezione delle prestazioni pubblicitarie e trasmissioni radiofoniche/televise, non sono tenuti alla fatturazione delle operazioni, alla tenuta dei registri sull'Imposta del Valore Aggiunto, del registro corrispettivi e delle fatture emesse.

Le fatture emesse e ricevute vanno registrate in numero progressivo. La liquidazione periodica dell'IVA va fatta trimestralmente e questo non porterà la maggiorazione degli interessi dell'1% cosa che avviene invece negli enti non associativi.

1.3 ORGANI DELLE ASSOCIAZIONI:

L'organico delle associazioni si compone di diverse figure tutte fondamentali per il funzionamento della stessa.

Il presidente, soggetto che rappresenta l'ente ed è sicuramente una persona di riferimento, ha il potere di convocare e presiedere le assemblee, garantisce sull'esecuzione delle delibere assembleari e resta in carica per 3 esercizi al termine del quale può essere rieletto se non disposto diversamente dallo statuto.

Il segretario, è una figura vicina a quella del presidente, a lui vengono affidate le mansioni burocratiche dell'ente e inoltre da esecuzione alle delibere del presidente. Coordina il personale e svolge compiti di pura segreteria come il tesseramento degli atleti.

Ci sono anche altri soggetti ma che non sempre sono presenti nelle associazioni come:

- Collegio dei Revisori, ha la funzione di controllare la gestione amministrativa e contabile dell'ente;
- Collegio dei probiviri, ha il compito di sciogliere eventuali controversie che si generano fra gli associati.

In conclusione possiamo affermare che le ragioni che portano alla costituzione delle associazioni sportive dilettantistiche sono principalmente di due tipi, una maggiore semplicità e economicità nelle fasi di costituzione e la possibilità di usufruire di tutte le agevolazioni fiscali che riguardano questi enti.

LE SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE LUCRATIVE:

La legge di bilancio 2018 n.205/2017 ai commi 353-361 avevano previsto che le attività sportive avrebbero potuto essere esercitate con scopo di lucro in una delle forme societarie di cui al titolo V del libro quinto del Codice Civile (ss, snc, sas, spa, sapa, srl)¹⁹.

La decorrenza era prevista dal 1 gennaio 2018 inserendo nella denominazione o ragione sociale la locuzione “società sportiva dilettantistica lucrativa”²⁰.

L’Art. 13, comma 1, D.L. 12 luglio 2018, n. 87, (così detto “decreto dignità”) convertito, con modificazioni, dalla Legge 9 agosto 2018, n.96, ha invece soppresso dette disposizioni, sopprimendo le società sportive lucrative.

Resta invece valida la modifica apportata dal successivo comma 367²¹ il quale ha portato, da 7.500 a 10.000 euro, la soglia d’esonero dalla tassazione diretta prevista per i corrispettivi pagati nei confronti degli sportivi²².

LE SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE NON LUCRATIVE:

La Legge n.289 del 2002 consente la possibilità di praticare attività sportiva dilettantistica anche a società di capitali nelle forme di Società per azioni (Spa) e Società a responsabilità limitata (Srl).

¹⁹ Venivano apportate delle agevolazioni sull’aliquota IRES da applicare, la quale veniva dimezzata cioè sarebbe stata pari al 12%. E l’aliquota IVA pari al 10% che sarebbe stata applicata a tutti i servizi delle SSDL riconosciute da CONI.

²⁰ L. Letizia, *Lo sport bonus tra le misure fiscali dell’ultima legge di bilancio*, Amministrativamente, fascicolo n.1-2, 2018. Pag. 6.

²¹ Successivamente al capitolo 4 in maniera più dettagliata.

²² F.Giovanni Poggiani, “In morte prematura delle società sportive dilettantistiche lucrative”, Ratio Mattino, 2018.

La particolarità di queste società è data sicuramente dall'abbinamento di un ente volto a ottenere profitti²³ con uno invece impossibilitato ad ottenerli, come previsto per gli enti sportivi dilettantistici.

Le società *“ancorché non perseguano scopo di lucro, mantengono, dal punto di vista fiscale, la natura commerciale e sono riconducibili, in quanto società di capitali, nell'ambito dei soggetti passivi IRES di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a) del TUIR.”*²⁴

Le società sportive dilettantistiche, nel caso in cui rispettino i parametri normativi che le vengono imposti, sono a tutti gli effetti equiparate alle associazioni sportive dilettantistiche e quindi posso usufruire delle agevolazioni fiscali previste mantenendo però la veste giuridica che assumono.

Per la costituzione di queste società si devono seguire tutte le disposizioni previste dal Codice Civile per la costituzione di una società di capitali, ma nell'atto costitutivo e nello statuto deve essere chiaramente espresso che non verrà perseguita la finalità lucrativa.

Nello statuto affinché possa essere riconosciuta come società sportiva dilettantistica, dovrà essere contenuto quanto previsto dall'Art. 90 della Legge 289/2002²⁵.

Oltre al sopracitato, art. 90 della Legge 289/2002, al fine di poter usufruire delle agevolazioni fiscali nello statuto dovrà essere contenuto anche:

“a) divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;

b) obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo di cui all'articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;

c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati

²³ Art.2247 del Codice Civile “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.”

²⁴ Agenzia delle Entrate, “Circolare N.18/E”, 1° agosto 2018, Pag.9.

²⁵ “Disposizioni per l'attività Sportiva dilettantistica”

o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;

d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;

e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, comma 2, del codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1 gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'articolo 2532, ultimo comma, del codice civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;

f) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.”²⁶

Oltre a tutte le formalità sopra citate, le società sportive dilettantistiche, per essere riconosciute tali, si dovranno conformare ai regolamenti impartiti dal CONI o comunque dalle Federazioni Sportive Nazionali/Enti di promozione sportiva a cui la società intende affiliarsi.

²⁶ Testo Unico delle Imposte sul Reddito, “Enti di tipo Associativo”, art.148, comma 8.

CAPITOLO 2

LE IMPOSTE DIRETTE: IRES e IRAP:

Dopo una prima analisi, principalmente illustrativa, delle associazioni e società sportive dilettantistiche, ora ci addentreremo maggiormente nell'analisi di questi soggetti analizzando in questo capitolo le imposte dirette (IRES e IRAP).

Per la determinazione del reddito delle associazioni sportive dilettantistiche ci basiamo sulla disciplina fondata sugli articoli 143-149 del TUIR, all'art. 4 del D.P.R. 633/1972 nonché alla legge più utilizzata da questi enti ossia la Legge 398/1991.

Anche se le società sportive dilettantistiche sono state equiparate alle associazioni sportive, mantengono in ambito fiscale la loro natura commerciale e quindi il reddito è generato facendo riferimento agli articoli 81-142 del TUIR. Troverà applicazione anche la Legge 398/1991 ma con una distinzione rispetto alle associazioni²⁷.

IMPOSTA SUL REDDITO DELLE SOCIETÀ:

Con riguardo al regime fiscale delle ASD, e al fine di effettuare una corretta qualificazione e quindi valutare se le ASD siano enti commerciali o meno, bisogna partire dall'analisi dell'atto costitutivo e dello statuto della società in questione. La giurisprudenza più recente, è volta ad andare oltre al dato formale individuato dalla previsione.

L'auto-qualificazione dell'ente non commerciale, non ha mai una valenza assoluta e va supportata dalla reale natura e dalla reale attività esercitata da questo.

²⁷ Per la determinazione del reddito nelle associazioni l'attività istituzionale è differenziata da quella commerciale e le operazioni che generano un provento istituzionale non confluiranno mai nella stessa classe reddituale dei proventi commerciali. Mentre per le società alcuni proventi, che per le associazioni sono considerati istituzionali, sono attratti nell'attività commerciale.

Un soggetto non può essere arbitro unico della propria intassabilità.

Elemento fondamentale degli enti non commerciali è la prevalenza dell'attività istituzionale su quella commerciale²⁸.

Tra gli enti non commerciali si hanno sia le associazioni sia le società no profit che non svolgono attività spettacolistica e commerciale; questi soggetti possono anche operare in ambito economico ma in maniera del tutto marginale rispetto alla propria attività principale.

Nel momento in cui l'ente svolge sia attività commerciale che non commerciale bisognerà valutare quale di queste gli consente di perseguire gli scopi primari e da questo andremo ad ottenere una corretta qualificazione dello stesso.

L'attività svolta dagli enti non commerciali, per non essere lucrativa e quindi sottoposta a tassazione, deve essere svolta in conformità alle finalità istituzionali dell'ente. Un'altra caratteristica rappresentativa delle attività non economiche è fornita dalla presenza di corrispettivi che non devono superare i costi di diretta imputazione.

Il legislatore con l'Art. 149 del TUIR, ha previsto un'ulteriore tutela per gli enti sportivi. Questi enti saranno sempre considerati a priori enti non commerciali, la prevalenza dell'attività istituzionale su quella commerciale non sarà applicata nei loro casi.

Pertanto, nell'ipotesi che questi enti, durante il periodo in cui operano, svolgano attività commerciale, questa sarebbe sottoposta a tassazione ordinaria. Queste attività, seppur prevalenti, non porteranno mai alla perdita della qualifica non commerciale.

L'Art. 149 del TUIR non si estende anche alle associazioni sportive dilettantistiche senza fine di lucro.

Sempre nella distinzione fra attività commerciale e non commerciale bisogna considerare anche l'Art 148 de TUIR, tenendo presente che l'attività svolta con finalità istituzionali nei confronti degli associati e dei partecipanti, non deve essere considerata attività commerciale.

Non deve esistere una corrispondenza diretta tra la quota pagata dagli associati e l'attività che gli viene prestata, perciò tali somme non entreranno mai a far parte della

²⁸ F. Tesauro, *Istituzioni di diritto Tributario*, Utet Giuridica, Torino, 2012. Pag.90.

base imponibile IRES. Queste quote sono ritenute funzionali e necessarie per fronteggiare i costi e le spese che vengono sostenuti dall'associazione stessa.

Se queste somme di denaro percepite dalle associazioni avessero natura occasionale e non abituale si parlerebbe di "redditi diversi" e questi andrebbero a far parte della base imponibile ai fini IRES. Nel caso questi versamenti venissero eseguiti costantemente parleremmo di "redditi d'Impresa"²⁹.

L'Art 148 del TUIR al comma 3³⁰ e 4 stabilisce la distinzione tra attività istituzionale (3) e attività commerciale (4):

"3. Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extrascolastica della persona non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati.

4. La disposizione del comma 3 non si applica per le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, per le somministrazioni di pasti, per le erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore, per le prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito e per le prestazioni di servizi portuali e aeroportuali né per le prestazioni effettuate nell'esercizio delle seguenti attività:

- *gestione di spacci aziendali e di mense;*
- *organizzazione di viaggi e soggiorni turistici;*
- *gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;*
- *pubblicità commerciale;*
- *telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari."*

²⁹ TUIR Art.148 Comma 2.

³⁰ La formulazione del comma 3 dell'Art.148 TUIR non è più la seguente dopo l'Art.89, comma 4, D.lgs. 3 luglio 2017, n.117, decorrenza dal 3 agosto 2017. Attualmente, tuttavia, continua a trovare applicazione la formulazione, indicata nell'elaborato, fino all'entrata in vigore delle disposizioni previste dal Codice del terzo settore ai sensi dell'Art.104, comma 2, D.lgs. 117/2017.

Detto in altri termini, ancorché effettuato verso soci, in deroga a quanto stabilito al comma 3, le attività sopra elencate sono sempre sottoposte a tassazione³¹.

Stesso effetto viene prodotto dalla somministrazione di pasti e bevande effettuate dal bar o esercizi simili interni all'associazione.

Diverso è quanto accade per gli enti di promozione sportiva per i quali vige l'esclusione esplicita del comma 5. Per queste tipologie di associazioni viene stabilito che la vendita di alimenti e bevande viene considerata come attività non commerciale se si verificano le 3 condizioni seguenti:

- L'attività eseguita da un bar o un'attività simile presso la sede in cui viene svolta l'attività istituzionale;
- L'attività deve essere svolta nei confronti di iscritti, associati o partecipanti anche di altre associazioni che svolgono la medesima attività;
- Deve essere un'attività strettamente complementare a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali.

Quindi in conclusione si può evincere che la somministrazione di bevande e alimenti eseguita da bar o comunque attività simili all'interno dell'associazione sono da considerare operazioni commerciali. Diverso è il conto se i destinatari di questa somministrazione fossero esclusivamente gli associati, in questo caso sarebbe giustificata la disciplina agevolata. Quest'ultima situazione però si può realizzare raramente, infatti la somministrazione è rivolta anche a soggetti terzi³².

Per le associazioni sportive sono considerate sempre di natura commerciale anche l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, infatti: *“L'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici di cui al comma 5 non è considerata commerciale anche se effettuata da associazioni politiche, sindacali e di categoria, nonché da associazioni riconosciute dalle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese, sempreché sia effettuata nei confronti degli stessi soggetti indicati nel comma 3.”*³³

³¹ A. Fantozzi, F. Paparella, *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, CEDAM, Milano, 2014. Pag.293.

³² Basti pensare agli spettatori che assistono agli incontri, ai genitori degli atleti e alle squadre avversarie tutti esempi di potenziali clienti non soci.

³³ Comma 6 dell'Art 148 del TUIR.

Tra i vari tipi di associazioni non è inserita quella sportiva quindi le attività sopra indicate sono da considerare a tutti gli effetti commerciali.

Tutte le condizioni sopra elencate, che si evincono dai vari commi dell'Art. 148, sono applicabili a patto che l'associazione abbia una finalità non lucrativa³⁴.

Per quanto riguarda le società sportive dilettantistiche, come già detto, queste ancorché non perseguano scopo di lucro, mantengono, dal punto di vista fiscale, la natura commerciale e sono riconducibili, in quanto società di capitali, nell'ambito dei soggetti passivi d'IRES di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a) del TUIR.

2.1 DETERMINAZIONE DEL REDDITO:

Per la determinazione del reddito delle associazioni sportive bisogna far riferimento, così come per tutte le associazioni non commerciali, all'art. 143 del TUIR nel cui comma 1 si stabilisce: *“Il reddito complessivo degli enti non commerciali di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 73 è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione [...]”*.

Tutte le categorie di reddito sopra elencate dovranno essere calcolate al netto di eventuali perdite deducibili.

Secondo l'Art. 143 TUIR Comma 3 lettera a e b, sono esclusi dalla formazione del reddito anche le raccolte e i contributi concessi dall'Amministrazione Pubblica³⁵.

³⁴ R. Carmina, *Il regime fiscale degli enti sportivi dilettantistici: teorie, analisi critiche e spunti di approfondimento*, Il fisco, 2015. Pag. 757.

³⁵ Circolare 124/1998 “Occasionali raccolte pubbliche di fondi la lettera a) sottrae dall'imposizione, ai fini delle imposte sui redditi, i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche occasionali anche con scambio/offerta di beni di modico valore (es. cessioni di piante o frutti) o di servizi a coloro che fanno le offerte. La norma trova un precedente analogo nella disposizione dell'art. 1, lettera a), del D.M. 25 maggio 1995, concernente le attività marginali delle organizzazioni di volontariato.

Le anzidette attività fruiscono, oltre che dell'esclusione dal campo di applicazione dell'Imposta sul Valore Aggiunto, dell'esenzione da ogni altro tributo, sia erariale che locale.

L'esclusione delle iniziative in argomento dall'imposizione tributaria, che tende ad incentivare una delle forme più cospicue di finanziamento per molti enti non commerciali, è subordinata alle seguenti condizioni:

- 1) deve trattarsi di iniziative occasionali;
- 2) la raccolta dei fondi deve avvenire in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;

Giungendo alle società sportive dilettantistiche senza fine di lucro: *“il reddito delle società sportive dilettantistiche senza fini di lucro è, [...], determinato, in via di principio, secondo le disposizioni del Titolo II, Capo II, del TUIR relative alle società ed agli enti commerciali”*.³⁶

Per le società sportive dilettantistiche senza fine di lucro, oltre all'applicazione del regime fiscale alla Legge 398/1991, in alcune situazioni è possibile anche attuare le disposizioni contenute nell'Art. 148 del TUIR al comma 3. Il quale in alcuni casi prevede, anche per le società oltre che per le associazioni sportive dilettantistiche, l'esclusione da IRES delle attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali. Alle associazioni che svolgono attività non commerciale è lasciata la possibilità di scegliere il regime contabile a loro più favorevole, in base al volume d'affari che l'ente suppone di poter conseguire nel periodo.

La scelta del regime non è definitiva ovvero potrà essere cambiata successivamente.

I regimi contabili previsti, come già anticipato al capitolo precedente, per gli enti non commerciali sono di 3 tipi:

- Regime ordinario;
- Regime semplificato;
- Regime forfetario.

Per gli enti non commerciali i primi due tipi di regimi sono poco utilizzati perché difficilmente raggiungono i limiti indicati. Per il regime forfetario distinguiamo invece tra quello all'Art. 145 del TUIR e quello alla Legge 398/1991.

3) i beni ceduti per la raccolta dei fondi devono essere di modico valore.

La lettera b) prevede che non concorrono a formare il reddito degli enti non commerciali i contributi loro corrisposti da enti pubblici per lo svolgimento di attività in regime di convenzione o di accreditamento (tale ultimo regime è tipico dell'area sanitaria).

L'agevolazione è subordinata alle seguenti condizioni:

- 1) deve trattarsi di attività aventi finalità sociali;
- 2) le attività devono essere svolte in conformità alle finalità istituzionali dell'ente.

Le finalità sociali devono ricomprendersi fra le finalità tipiche dell'ente.

Circa la natura dei contributi agevolati si fa presente che la norma, facendo riferimento in generale ai contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali dell'ente, non opera alcuna distinzione tra contributi a fondo perduto e contributi che hanno natura di corrispettivi. Si deve ritenere, pertanto, che rientrano nella sfera applicativa dell'agevolazione anche i contributi che assumono natura di corrispettivi.”

³⁶ Agenzia delle Entrate, “Circolare N.18/E”, Roma 1° agosto 2018, Pag. 9.

Il regime ordinario è il regime contabile che gli enti non commerciali devono applicare obbligatoriamente se nell'esercizio precedente hanno conseguito ricavi commerciali superiori a 400.000,00 Euro per la prestazione di servizi e 700.000,00 Euro per le altre attività³⁷. Nel caso venissero superati questi limiti sopra indicati, le associazioni provvederebbero all'applicazione delle disposizioni previste dal DPR 633/1972 e del DPR 600/1973.

Come possibile intuire dalle cifre sopra indicate difficilmente questo regime viene applicato dalle associazioni sportive dilettantistiche in quanto somme difficilmente raggiungibili in un esercizio.

Il regime semplificato si differenzia dal regime ordinario per i limiti, infatti il semplificato ha un tetto massimo e quindi le società per applicare questo regime devono trovarsi al di sotto di questo tetto. I ricavi commerciali per la prestazione di servizi devono essere inferiori a 400.000,00 Euro e quelli per le altre attività inferiori a 700.000,00 Euro. Anche questo regime nella realtà è poco utilizzato dalle associazioni, nel caso però decidessero di utilizzarlo si applicherebbero le disposizioni previste dall'Art. 18 Del DPR 600/1973.

2.1.1 Art. 145 TUIR:

Come detto in precedenza per quanto riguarda il regime forfettario si possono distinguere due attuazioni differenti.

Partendo dall'Art.145 del TUIR, questo può essere applicato solo a quegli enti che sono in contabilità semplificata³⁸.

³⁷ Limite elevato con decorrenza da maggio 2011 dalla Legge 106/2011.

³⁸ Art. 18 D.P.R. n.600/1973. Inoltre non devono essere superati i limiti previsti dalla norma ossia i ricavi non abbiano superato l'ammontare di €400.000,00 per gli enti aventi per oggetto la prestazione di servizi e €700.000,00 per le imprese aventi per oggetto altre attività.

Questo tipo di regime può essere adottato da tutti gli enti che lo ritengono favorevole, l'unico obbligo sta nel fatto che se il modello venisse adottato, questo dovrebbe essere mantenuto per i tre anni successivi³⁹.

La determinazione del reddito nel regime forfettario derivante dall'Art. 145 del TUIR avviene attraverso l'applicazione di un coefficiente di redditività all'ammontare dei ricavi commerciali.

Il coefficiente di redditività varia in base ai diversi scaglioni di ricavi che elencherò successivamente.

Nel caso l'ente avesse come obiettivo quello di prestare servizi il coefficiente di redditività sarebbe pari al:

- 15% se l'importo dei ricavi è inferiore o uguale a €15.493,71;
- 25% se l'importo è compreso tra €15.493,71 e €309.874,14.

Se invece venissero svolte altre attività:

- 10% se l'importo dei ricavi è inferiore o uguale a €25.822,84;
- 15% se l'importo è compreso tra €25.822,84 e €516.456,90.

Al risultato ottenuto dovranno essere sommati gli importi di plusvalenze, sopravvenienze attive, dividendi, interessi e proventi immobiliari.

Nel caso in cui ci fossero dei contribuenti capaci di esercitare sia prestazione di servizi che altre attività, lo scaglione che andrebbe preso come riferimento sarebbe quello dell'attività prevalente. Nel caso non fosse possibile individuarlo, verrebbe applicato il coefficiente della prestazione di servizi che è quello di ammontare superiore.

³⁹ A meno che non vengano superati i limiti previsti dal regime stesso.

2.1.2 Legge 398/1991

Si analizza ora il regime più utilizzato nel mondo sportivo dilettantistico, ovverosia quello previsto dalla Legge 398/1991, il quale provvede anch'esso ad una valutazione forfettaria del reddito.

Il modello in questione una volta selezionato deve essere usato per il quinquennio successivo. Nel caso in cui in un periodo venisse superato il limite stabilito di €400.000,00⁴⁰ si applicherebbe il regime di contabilità ordinaria dal mese successivo al verificarsi dell'evento. Il superamento della soglia limite non consentirebbe l'utilizzo del regime agevolato neanche nell'anno successivo.

Al fine di poter utilizzare il regime in questione, dovranno essere rispettati due requisiti uno soggettivo e uno oggettivo.

Il requisito soggettivo precisa che i destinatari di questa agevolazione sono:

- Società sportive;
- Le associazioni sportive dilettantistiche riconosciute dal Comitato Olimpico Nazionale Italiano e da una Federazione Nazionale o da un Ente di Promozione Sportiva;
- Le associazioni senza scopo di lucro e pro-loco.

Il requisito oggettivo che viene richiesto è che i proventi commerciali dell'anno precedente⁴¹, non superino il limite di €400.000,00⁴².

⁴⁰ L'importo previsto dall'Art.90, comma 2, Legge n.289 del 2002, modificato dalla Legge n.232 del 2016 e decorrere dal 1 gennaio 2017.

⁴¹ Può coincidere con l'anno solare oppure no.

⁴² Limite aggiornato dalla Legge di Bilancio del 2017 Art.1 comma 50 della legge 11 dicembre 2016 n.232, precedentemente il limite era posto a €250.000,00 dalla Legge 289/2002.

La decorrenza dell'incremento del plafond è da individuarsi "a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data del 01/01/2017"

Al fine dell'operatività del nuovo limite occorre, quindi, operare la seguente distinzione:

- Per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare (1/1– 31/12) per l'esercizio 2016 varrà ancora il vecchio limite di € 250.000,00, mentre il nuovo limite di 400.00 euro varrà a partire dall'anno 2017;
- Per i soggetti con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare (es. 01/07/2016 – 30/06/2017 o 01/09/2016 – 31/08/2017) il periodo di imposta "in corso al 01/01/2017" è quello 2016/2017, quindi, di fatto, la decorrenza della disposizione ha un effetto sull'esercizio in corso.

Nel computo dei 400.000,00 euro devono essere conteggiati:

- I ricavi;
- Le sopravvenienze attive;
- I contributi ricevuti per lo svolgimento di attività commerciale a patto che questi siano imponibili⁴³.

Non vanno perciò inseriti nel plafond i proventi realizzati attraverso le raccolte pubbliche di fondi in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione⁴⁴.

Non concorrono neanche i premi di addestramento e formazione tecnica ossia quell'ammontare economico che viene concesso alle associazioni sportive dilettantistiche dove sono stati gli atleti prima di firmare il loro primo contratto da professionisti.

Ultima fattispecie da escludere, oltre alle plusvalenze che si vedrà nel proseguo ma che hanno un comportamento particolare, sono quelle previste al comma 1 dell'Art.148 del TUIR relative alla decommercializzazione: *“Non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali, dalle associazioni, dai consorzi e dagli altri enti non commerciali di tipo associativo. Le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo.”*

All'interno del plafond non verranno conteggiate neanche le plusvalenze patrimoniali⁴⁵ ma queste a differenza delle altre voci che non vengono conteggiate nel totale, accresceranno direttamente la base imponibile⁴⁶.

*“Si precisa che, stante la particolarità della disciplina introdotta dalla legge n. 398 per i soggetti ivi indicati, ai fini della individuazione dei proventi in argomento deve aversi riguardo al criterio di cassa.”*⁴⁷ Quindi verrà utilizzato per la valutazione il principio di cassa e non quello della competenza.

⁴³ FIPAV, Centro Studi. “Regime forfetario Legge 398/1991: aumenta il limite a 400 mila euro”, Roma 2016.

⁴⁴ Massimo 2 eventi per ogni periodo d'imposta e con un ammontare complessivo che non superi gli €51.645,69.

⁴⁵ Determinate come la differenza fra il prezzo di vendita del bene paragonato al suo prezzo di acquisto, logicamente vengono detratte le quote di ammortamento già scomputate.

⁴⁶ Non confluiscono nei proventi commerciali perché non sono entrate attinenti alla gestione ordinaria del soggetto che ne ottiene il realizzo.

⁴⁷ Circolare Ministero delle Finanze n.1 del 11 febbraio 1992.

Le imprese di nuova costituzione, non avendo dati dell'esercizio precedente, dovranno basarsi su numeri prospettici, successivamente in caso di superamento della soglia limite imposta dal Legislatore, verranno perse le agevolazioni fiscali e si applicherà il regime ordinario.

Al valore dei proventi commerciali viene apportata una deduzione forfettaria pari al 97% del reddito prodotto. Del totale dei proventi derivanti da attività commerciale quindi sarà tassato esclusivamente il 3% per poi aggiungere direttamente le plusvalenze calcolate.

Il 3% dei proventi ossia la parte che sarà sottoposta a tassazione, è soggetto all'aliquota dell'Imposta sul Reddito delle Società (IRES), uguale per tutte le società di capitali, ovvero pari al 24%⁴⁸.

I versamenti vanno eseguiti obbligatoriamente per via telematica⁴⁹.

Secondo quanto chiarito dall'Amministrazione Finanziaria *“L'opzione per il regime fiscale di cui alla legge n. 398 del 1991, deve essere comunicata, ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del DPR n. 544 del 1999, alla Società Italiana degli Autori ed Editori (SIAE), competente in relazione al domicilio fiscale dell'associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro, prima dell'inizio dell'anno solare per il quale si intende fruire del regime agevolativo, con effetto dall'inizio di detto anno, ed all'Agenzia delle entrate ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del DPR n. 442 del 1997.”*⁵⁰

L'adesione al regime speciale obbliga chi ne usufruisce di informare l'Agenzia delle Entrate attraverso la presentazione del quadro VO della dichiarazione annuale IVA relativa all'anno in cui si applica l'opzione.

Può verificarsi la situazione in cui l'associazione o la società sportiva dilettantistica non sia obbligata alla presentazione della dichiarazione IVA, poiché svolge attività commerciali espressamente collegate all'attività istituzionale, in questo caso la comunicazione va eseguita ugualmente allegandola alla dichiarazione dei redditi. Nel caso in cui venisse a mancare la comunicazione, il regime potrebbe comunque essere applicato ma l'ente dovrebbe provvedere al pagamento di una sanzione

⁴⁸ Valore diminuito dalla Legge di Stabilità del 2016, prima corrispondente al 27,5%.

⁴⁹ Decreto Legge n.223 del 2006 Art. 37 Comma 49

⁵⁰ Agenzia delle Entrate, “Circolare N.18/E”, Roma 1° agosto 2018 Pag. 14,15.

amministrativa. L'associazione comunque non perderebbe la propria qualifica di ente esercente attività sportiva.

Per quest'ultimo regime è previsto un ulteriore adempimento riguardante la tenuta dei libri, infatti dovranno essere tenuti:

- Il libro dei soci, dove dovranno essere annotati i dati dei soci fondatori, dei soci che compongono il consiglio direttivo e dei soci ordinari che in un momento successivo alla creazione dell'associazione provvederanno alla presentazione di un modulo per essere ammessi all'associazione⁵¹, l'aggiornamento generalmente sarà fatto con cadenza trimestrale e saranno valutate le domande di ammissione ricevute e accettate nel periodo preso in questione.
- Libro verbali assemblee, in questo specifico libro dovranno essere contenuti tutti i verbali relativi alle assemblee dei soci, firmati congiuntamente da parte del presidente e del segretario dell'associazione. L'assemblea dovrà essere convocata almeno una volta all'anno per l'approvazione del bilancio o del rendiconto annuale oppure tutte le volte che i soci lo richiedano o lo reputino necessario durante tutta la vita dell'associazione.

Entrambi i libri prima del loro utilizzo dovranno essere vidimati.

Sempre prendendo in considerazione la recentissima Circolare 18/E del 1 agosto 2018 si evince che: *“Ai sensi dell'articolo 25, comma 5, della legge n. 133 del 1999, i pagamenti a favore di associazioni e società sportive dilettantistiche senza fini di lucro che hanno optato per il regime di cui alla legge n. 398 del 1991 e i versamenti da queste effettuati sono eseguiti, se di importo pari o superiore a 1.000 euro, tramite conti correnti bancari o postali a loro intestati ovvero secondo altre modalità idonee a consentire all'amministrazione finanziaria lo svolgimento di efficaci controlli.”*⁵²

⁵¹ Dato trascritto solamente dopo la delibera assembleare.

⁵² Agenzia delle Entrate, “Circolare N.18/E”, 1° agosto 2018 Pag. 18.

IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE:

Questo tipo di imposta può trovare applicazione anche per le associazioni sportive dilettantistiche.

Si ricorda infatti che *“Presupposto dell'imposta è l'esercizio abituale di una attività diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi. L'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta.”*⁵³

Pertanto, gli enti non commerciali sono soggetti all'IRAP, ai sensi degli artt.2 e 3 del d.lgs. n.446 del 1997.

L'aliquota IRAP generalmente è pari al 3,9%; gli enti locali però hanno ancora la possibilità di decidere su eventuali variazioni percentuali dell'imposta.

La dichiarazione dell'IRAP va fatta con gli stessi termini e modalità previste per quella dei redditi, ossia modello Redditi, presentato per via telematica entro nove mesi dalla chiusura dell'esercizio.

Sono previste due differenti modalità per il calcolo della base imponibile.

La differenza sta nella tipologia di attività che viene svolta:

I due sistemi hanno il nome di “sistema retributivo” e “sistema misto”. Il secondo sarà disciplinato in maniera diversa a seconda del regime utilizzato dall'ente, ossia “ordinario” o “forfettario”.

Entrando più nel dettaglio nei due sistemi:

- sistema retributivo, delineato dall'Art. 10 comma 1 D.lgs. n. 446/1997⁵⁴, prevede la determinazione della base imponibile per tutti gli enti che esercitano attività istituzionale. Alla sommatoria di:
 - Retribuzioni spettanti al personale dipendente;⁵⁵
 - Compensi distribuiti per collaborazioni coordinate e continuative;⁵⁶

⁵³ Decreto Legislativo n.446/1997 Art.2.

⁵⁴ *“Per gli enti privati non commerciali [...] che svolgono esclusivamente attività non commerciali, la base imponibile è determinata in un importo pari all'ammontare delle retribuzioni corrisposte al personale dipendente, dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'articolo 47 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e dei compensi erogati per collaborazione coordinata e continuativa [...]”*

⁵⁵ Seguono il principio della competenza economica, infatti non rientrano in questa categoria le somme corrisposte ai dipendenti che svolgono la propria attività all'estero per una durata superiore a 3 mesi.

⁵⁶ Vengono computate seguendo il principio di cassa e perciò solo nel momento in cui questa vengono esborsate.

- Altri redditi assimilati a quelli da lavoro dipendente;⁵⁷
- Compensi per prestazioni di lavoro autonomo occasionale.

Dovranno essere apportate delle deduzioni previste all'Art.11 comma 1 dello stesso Decreto Legislativo tra, cui:

- Assicurazioni sul lavoro;
- Le spese sostenute per lavoratori apprendisti, disabili o comunque aventi contratti di formazione e lavoro;
- Detrazione fino a 9600 euro⁵⁸ per assunzioni di donne e giovani Under 35;
- Per ogni lavoratore a tempo indeterminato impiegato in determinate zone d'Italia.

Applicato questo iter si giunge al valore della produzione lorda; infatti a questo ammontare si possono apportare altre deduzioni riservate a soggetti di modeste dimensioni, per poi giungere al valore della produzione netta;

- al sistema misto, regolato a sua volta dal comma 2 dell'Art. 10 D.lgs. n.446/1997⁵⁹, applicato a quegli enti che svolgono sia attività istituzionale che commerciale. In tal caso, bisogna fare un'ulteriore distinzione a seconda del regime che detti enti hanno deciso di adottare:

- L'“ordinario”, prevede che l'associazione debba tenere separata l'attività istituzionale da quella commerciale. Per l'attività istituzionale il valore netto della produzione sarà calcolato come per il “sistema retributivo”, in precedenza analizzato, mentre per l'attività commerciale verranno seguiti i principi generali che si applicano alle società di capitali con scopo di lucro.

Il Legislatore stabilisce che i costi deducibili dovranno essere imputati direttamente a una o all'altra attività, nel caso in cui questo non fosse possibile, i costi deducibili dell'attività commerciale

⁵⁷ Attività elencate all'Art.50 TUIR.

⁵⁸ Legge n.214 del 22 dicembre 2011.

⁵⁹ “Se i soggetti di cui al comma 1 esercitano anche attività commerciali la base imponibile a queste relativa è determinata secondo la disposizione dell'articolo 5, comma 2 o, ricorrendone le condizioni, comma 3, computando i costi deducibili ivi indicati non specificamente riferibili alle attività commerciali per un importo corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi considerati dalle predette disposizioni e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi. La base imponibile relativa alle altre attività è determinata a norma del precedente comma 1, ma l'ammontare delle retribuzioni e dei compensi è ridotto dell'importo di essi specificamente riferibile alle attività commerciali o, in difetto, dell'importo a queste imputabili in base al predetto rapporto.”

saranno calcolati rapportando i proventi imponibili relativi all'attività commerciale ai ricavi complessivi. Di conseguenza i componenti deducibili dell'attività istituzionale saranno calcolati per differenza;

- Il forfettario, l'Art.17 al comma 2 del D.lgs. 446/1997, afferma che *“Per i soggetti che ai fini delle imposte sui redditi si avvalgono di regimi forfetari di determinazione del reddito, [...], il valore della produzione netta può determinarsi aumentando il reddito calcolato in base a tali regimi delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente, dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi di quelli per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, e degli interessi passivi.”*⁶⁰

Per quanto riguarda le società sportive dilettantistiche, bisogna vedere le modalità di determinazione del reddito ai fini IRES, cioè bisogna valutare se aderisce o meno al regime agevolato previsto dalla Legge 398/1991.

Nel caso in cui viene adottato il regime forfettario, alla sommatoria derivante dall'ammontare del reddito⁶¹, retribuzioni lavoro dipendente, compensi spettanti per collaborazioni coordinate e continuative, compensi per lavoro autonomo occasionale e interessi passivi andranno detratte le spese deducibili all'art. 11 comma 1 lettera a del D. lgs. 446/1997⁶².

Al reddito determinato si applicherà un'imposta del 3,9%.

Nel caso in cui invece per il calcolo dell'IRES adatteranno il regime ordinario, cioè non attueranno una forfetizzazione dei costi del 97%, il valore della produzione su cui calcolare l'imposta è dato dalla differenza fra il valore della produzione⁶³ e i costi della produzione⁶⁴.

⁶⁰La circolare tributaria n. quarantanove del 18 dicembre 2015

⁶¹ 3% proventi commerciali.

⁶² G. Martinelli, M.Saccaro, *Sport dilettantistico: come gestirlo*, IPSOA, Milano, 2013. Pag.342.

⁶³ Conto Economico voce A.

⁶⁴ Conto economico voce B vanno però depurati del costo del personale, delle svalutazioni su immobilizzazioni e crediti degli accantonamenti ossia tutte quelle voci che partecipano alla formazione della base imponibile IRAP.

CAPITOLO 3

IMPOSTE INDIRETTE

3.1 IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO:

Per l'applicazione di questa imposta indiretta risulta fondamentale verificare che tipo di attività svolge l'ente in questione ovvero se è un'attività commerciale o istituzionale. Le operazioni aventi natura commerciale delle associazioni sportive sono soggette al regime IVA ordinario, a meno che gli enti in questione non abbiano aderito al regime opzionale disciplinato dalle Legge n. 398/1991 o comunque siano dei soggetti minori che applicano la disciplina prevista dall'art.74 quater del D.P.R n. 633/1972.

L'adozione di questi regimi alternativi a quello ordinario può essere attuata solo nel momento in cui vengono rispettate determinate condizioni che caratterizzano i regimi in questione.

Per le società sportive dilettantistiche senza fine di lucro, come previsto dall'Art. 4 del D.P.R. n.633/1972⁶⁵, tutte le operazioni rientrano nel campo di applicazione dell'imposta.

3.1.1 LEGGE 398/1991

Entrando più nello specifico la Legge n. 398/1991 prevede un regime agevolato per le associazioni e società sportive dilettantistiche anche ai fini dell'Imposta sul Valore Aggiunto. Per l'ammissione e l'utilizzo di questo regime fiscale devono essere

⁶⁵ “Per esercizio di imprese si intende l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, delle attività commerciali o agricole di cui agli articoli 2135 e 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma di impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile.

Si considerano in ogni caso effettuate nell'esercizio d'impresa :[...] le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte da altri enti pubblici e privati, compresi i consorzi, le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica e le società semplici, che abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole.”

rispettati due requisiti: quello oggettivo, relativo ai proventi commerciali annui, i quali non devono superare la soglia limite di 400.000 euro⁶⁶, e quello soggettivo, ovvero è un regime che può essere adottato solo da chi ha ricevuto il riconoscimento CONI e che quindi pratica attività sportiva dilettantistica.

Inoltre, per usufruire di questa agevolazione, bisogna tenere conto di una distinzione tra le attività con natura “intrattenitiva”, cioè quelle che richiedono una partecipazione attiva dello spettatore, e quelle che vengono classificate come “spettacolistiche”, contraddistinte da una partecipazione passiva.

In genere il pubblico si limita ad osservare uno spettacolo o una manifestazione dietro il pagamento di un biglietto o un abbonamento, senza interferire con ciò che viene svolto dagli atleti.

I biglietti o abbonamenti pagati per la visione dell'attività sportiva sarebbero perciò assoggettabili al regime IVA che il legislatore ha previsto per le attività spettacolistiche, ma in forza dell'adozione della Legge n. 398/1991, posso optare per il trattamento agevolato relativo all'attività di intrattenimento.

Questo tipo di agevolazione, detrazione forfettaria⁶⁷, però si deve applicare esclusivamente alle operazioni direttamente connesse agli scopi istituzionali, come la vendita di biglietti per la manifestazione, e non anche a eventi accessori come può essere la vendita di beni durante l'evento sportivo, per queste operazioni sarebbe necessario il regime ordinario con tutti i relativi adempimenti.

Per l'applicazione di questa agevolazione fiscale, sull'importo complessivo verrà applicata l'imposta sul valore aggiunto vigente, oggi pari al 22%, e successivamente si avrà una detrazione pari al 50% dell'imposta dovuta.

Questa distinzione sulla carta molto semplice invece ha un'importanza determinante perché le attività che svolgono intrattenimento oltre al regime speciale sull'IVA sono soggette anche all'imposta sugli intrattenimenti, mentre le altre sono esclusivamente assoggettate ad IVA.

⁶⁶ Soglia innalzata con decorrenza dal 1 gennaio 2017, prima pari a 250.000 euro.

⁶⁷ Art. 9, comma 1, del D.P.R. n.544/1999 e art. 74, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972.

3.1.1.1 ATTIVITA' DI INTRATTENIMENTO:

Per le attività di intrattenimento, come già detto, è previsto un regime speciale per l'Imposta sul Valore Aggiunto che sancisce determinate condizioni qui elencate:

- L'imposta sul Valore Aggiunto e sugli intrattenimenti viene calcolata su un'unica base imponibile;
- La tenuta di una contabilità separata per le attività che non hanno la funzione di intrattenimento;
- È previsto l'obbligo di tenuta e di conservazione delle fatture d'acquisto con il numero progressivo e l'ammontare dei proventi incassati entro il 15 del mese successivo al conseguimento;
- L'IVA deve essere versata trimestralmente attraverso il modello F24 entro il 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento, gli enti sportivi dilettantistici che applicano il regime forfetario sono considerati come soggetti obbligati al versamento trimestrale per natura e non per opzione, per questo non viene applicata la maggiorazione dell'1% di interessi per il versamento di IVA fatto trimestralmente, che altrimenti sarebbe obbligatoria;
- Il versamento dell'IVA con le stesse modalità previste per l'imposta sugli intrattenimenti;
- I corrispettivi che non costituiscono reddito imponibile, plusvalenze e operazioni intracomunitarie fino a una soglia annua di 10.000 euro, vanno invece annotati separatamente.

Le operazioni non soggette all'imposta sugli intrattenimenti sono escluse da tale regime e logicamente sono assoggettate al regime ordinario.

Il DPR 640/1972 contiene l'elenco di tutte le attività che sono soggette all'imposta sull'intrattenimento e oltretutto riporta l'aliquota applicata ad ogni categoria.

Le associazioni e società sportive che hanno aderito al regime della Legge n. 398/1991, determinano l'IVA da versare applicando all'imposta a debito, derivante dai proventi complessivamente ottenuti, una detrazione forfetaria pari al 50% delle operazioni imponibili. I proventi commerciali ottenuti devono essere comunque inferiori ai 400.000 euro nell'esercizio. Rispettando questi parametri queste associazioni potranno

applicare un'aliquota del 22% alla base imponibile e detraranno il 50% da tale importo.

Il Legislatore ha previsto delle detrazioni differenti per alcune attività, un esempio si ha una detrazione del 33% per le cessioni/concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica connessi all'intrattenimento⁶⁸.

Per quanto riguarda invece le operazioni di sponsorizzazione e di pubblicità si ha una delle più grandi e gradite novità per gli operatori del settore sportivo, visto che la detrazione possibile su queste operazioni è passata dal 10% al 50% grazie all'articolo 29 del D.lgs. n. 175/2014⁶⁹.

È bene ricordare che l'adozione di questo regime forfettario è facoltativa, cioè sta al soggetto interessato decidere se usufruirne o meno, in caso di non adozione sarà applicato il regime ordinario.

3.1.1.2 ATTIVITA' SPETTACOLISTICHE:

Quando le associazioni sportive dilettantistiche o le società sportive dilettantistiche scelgono di non adottare il regime forfettario previsto dalla Legge n. 398/1991, non potranno avvalersi del regime IVA previsto per le attività di natura intrattenitiva ma verranno applicati i principi correlati con quanto sancito dall'art 74-quater del D.P.R. n. 633/1972. Il suddetto decreto stabilisce l'applicazione del regime ordinario per le attività spettacolistiche e una forfetizzazione per i soggetti minori che non raggiungono determinate condizioni.

Nel punto 2 della tabella C del D.P.R n. 633/1972: "spettacoli sportivi, di ogni genere, ovunque si svolgono" questi sono da assoggettare ad aliquota IVA del 10% nel caso

⁶⁸ R. Carmina, *Il regime fiscale degli enti sportivi dilettantistici: teorie, analisi critiche e spunti di approfondimento*, Il fisco, 2015. Pag. 760.

⁶⁹ All'articolo 74, sesto comma, terzo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, le parole: «prestazioni di sponsorizzazione e» e «in misura pari ad un decimo per le operazioni di sponsorizzazione ed» sono soppresse.

in cui il prezzo di ingresso è inferiore a 12,91 euro, se il costo del biglietto per la manifestazione sportiva è superiore a 12,91 euro l'aliquota Iva sarà quella ordinaria ossia il 22%.

I proventi, derivanti dalla vendita dei biglietti d'ingresso per assistere alle prestazioni spettacolistiche soggette a detto regime IVA, diventano imponibili o nel momento in cui ha inizio la manifestazione o all'atto di pagamento del prezzo in caso di acquisto di abbonamenti.

Tutte le operazioni di natura commerciale che vengono eseguite durante lo svolgimento dell'evento sono soggette a una tassazione ai fini IVA pari al 22%.

Sempre l'art. 74 quater del D.P.R. n. 633/1972 precisa che la base imponibile IVA può essere determinata nella misura del 50% dei corrispettivi riscossi. La totale indetraibilità dell'IVA sugli acquisti è prevista solo per quei soggetti che mettono in atto spettacoli che, nel corso dell'anno solare precedente, hanno realizzato un volume d'affari inferiore a 25.822,84 euro.

Tale regime è opzionale, la sua scelta ha una durata di 5 anni a meno che non venga revocato prima.

I soggetti aderenti sono esonerati dall'annotazione dei corrispettivi e dalla liquidazione e versamenti IVA, ma obbligati a:

- tenere la contabilità separata;
- numerare le fatture;
- conservare documenti;
- presentare la dichiarazione IVA con relativo versamento annuale.

Il soggetto che inizia una nuova attività, naturalmente, non avrà uno storico dei volumi d'affari, quindi dovrà fare una dichiarazione dove prevede di non superare i 25.822,84 euro al fine di poter usufruire del regime forfettario.

La decadenza dal regime forfettario avviene a partire dall'anno solare successivo a quello in cui è stato superato il limite di 25.822,84 euro.

3.1.2 Art. 4 D.P.R. n.633/72:

Il Legislatore all'Art 4 al comma 4 del D.P.R. n. 633/1972 enuncia: *“che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale o agricola, si considerano effettuate nell'esercizio dell'impresa soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole (...) si considerano fatte nell'esercizio di attività commerciale anche le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto, ad esclusione di quelle effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni (...) sportive dilettantistiche (...), anche se rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali”*.

Tenuto conto di questa normativa le associazioni sportive o società sportive che svolgono sia attività commerciale che istituzionale, dovranno tenere la contabilità separata per le due attività, così da poter determinare la natura delle singole operazioni effettuate.

La norma, coerentemente con le modalità relative alla determinazione dei redditi degli enti non commerciali, fa riferimento alle attività commerciali anche quando queste sono destinate ai soci, agli associati o ai partecipanti verso pagamenti di corrispettivi specifici o di contributi determinati in base a prestazioni aggiuntive rese dall'ente a detti soggetti. Contestualmente, sempre allo stesso comma, il Legislatore ha escluso dall'applicazione dell'Imposta sul Valore Aggiunto tutti i casi in cui le attività siano conformi alle finalità istituzionali perseguite dall'ente sportivo.

Oltre a quanto stabilito dal Legislatore, è importante sottolineare come la rilevanza di un'operazione ai fini IVA debba essere valutata dal punto di vista della sua commercialità o non commercialità.

Al comma 5 dell'Art 4 del D.P.R n. 633/1972, dal legislatore vengono elencate le attività che sono da ritenersi in ogni caso commerciali e conseguentemente la loro assoggettabilità ad imposta, come:

- La cessione di beni nuovi per la vendita;
- Erogazione di acqua e servizi di fognatura e depurazione, gas, energia elettrica e vapore;
- Trasporto di persone;
- Trasporto e deposito merci;
- Gestione di fiere ed esposizione a carattere commerciale;
- Prestazioni alberghiere o di alloggio;
- Telecomunicazioni e radiodiffusioni
- Pubblicità commerciale.

Le raccolte dei fondi sono escluse dall'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto solo purché siano occasionali, concomitanti con ricorrenze, celebrazioni o campagne di sensibilizzazione e che i beni ceduti siano di piccolo valore.

Per quanto riguarda la vendita di bevande e alimenti durante gli eventi sportivi questa è sempre da ritenersi assoggettabile all'Imposta sul Valore Aggiunto poiché non rientrante tra le finalità istituzionali delle associazioni.

Continuando ad analizzare l'Art. 4, giunti al comma 7, possiamo vedere come il Legislatore espone alcune clausole che, se rispettate, consentono alle operazioni commerciali di essere escluse da IVA.

Le clausole sono le seguenti:

- Divieto di finalità lucrative, ossia l'impossibilità di distribuzione, anche in modo indiretti, di utili o avanzi di gestione;
- Obbligo di devoluzione del patrimonio ad altro ente con finalità similari in caso di scioglimento;
- Elezione degli organi sociali con voto singolo;
- Obbligo di redazione e approvazione annuale del rendiconto economico e finanziario;
- Divieto di trasmissione della quota, eccezion fatta in caso di morte.

Per quanto riguarda l'esenzione IVA, l'Agenzia delle Entrate ha sancito che i "corsi sportivi" per essere esentati devono essere dei corsi educativi-didattici, riconosciuti dal Ministero dell'Istruzione della Ricerca e dell'Università o comunque finanziati da

un ente pubblico, e di conseguenza rientrano tra i corsi esenti dall'Imposta sul Valore Aggiunto i corsi didattici e educativi finanziati dal CONI.

Il D.L. n. 328/1997 sancisce che le cessioni dei diritti alle prestazioni sportive di atleti sono assoggettate all'imposta IVA ordinaria ossia il 22%. Diverso è il caso se le prestazioni siano legate ad addestramento e formazione tecnica, in questo caso risultano essere esenti da IVA⁷⁰.

Per quanto riguarda la detrazione dell'IVA l'Art 19Ter del D.P.R. n. 633/1972 enuncia:

” Per gli enti indicati nel quarto comma dell'art. 4 è ammessa in detrazione, a norma degli articoli precedenti e con le limitazioni, riduzioni e rettifiche ivi previste, soltanto l'imposta relativa agli acquisti e alle importazioni fatti nell'esercizio di attività commerciali o agricole.”

Quindi dall'Art. si evince che le società che svolgono solo attività istituzionale non potranno mai detrarre l'Imposta sul Valore Aggiunto, mentre le associazioni che svolgono sia attività commerciale che istituzionale l'Iva può essere detratta, sempre se vengono gestite separatamente.

Merita un'ulteriore analisi il caso in cui un'associazione costruisce a proprie spese un impianto sportivo destinato ad essere utilizzato solo dai suoi associati.

Le spese per la costruzione dell'impianto sportivo, compresi gli spogliatoi, hanno una finalità istituzionale per l'associazione che l'ha costruiti, quindi l'Iva addebitata dall'impresa costruttrice non potrà essere portata in detrazione dall'associazione sportiva.

Successivamente se la società decide di destinare ad attività commerciale l'impianto sportivo realizzato, concedendolo in uso al pubblico dietro pagamento di un corrispettivo. Fatto il cambio di destinazione d'uso, potrà essere rettificata la detrazione d'IVA a suo tempo operata entro 10 anni dall'ultimazione della costruzione⁷¹.

⁷⁰ Questi proventi non saranno considerati nel plafond di 400.000 euro, che rappresenta il requisito oggettivo fondamentale per l'applicazione del regime forfettario della Legge n. 398/1991.

⁷¹ Art. 19-bis2 del D.P.R. n. 633/1972.

Quindi in conclusione, come affermato dall’Agenzia delle Entrate, al momento della costruzione dell’impianto l’ente non detrae l’IVA, la quale gli viene addebitata per inesistenza del presupposto soggettivo. Anche successivamente alla variazione della destinazione d’uso la rettifica della detrazione d’IVA non può essere attuata poiché al momento della costruzione, l’impianto sportivo rientrava nello svolgimento della finalità istituzionale dell’associazione senza scopo di lucro.

L’ente sportivo quindi può solo detrarre l’IVA generata dai costi di gestione della struttura e oltretutto può farlo solo una volta che l’impianto sia stato destinato ad attività commerciale. L’imposta che era stata pagata all’impresa che aveva costruito l’impianto non potrà mai essere portata in detrazione.

Se l’associazione svolge sia attività istituzionale che commerciale e tiene le due attività separate, per la determinazione dell’importo da portare in detrazione si utilizza una specifica regola detta “pro rata”.

La detrazione spetta in misura proporzionale al rapporto tra le operazioni imponibili e quelle che sono state effettuate⁷². L’ammontare della detrazione va calcolato in base a una percentuale⁷³, la quale va applicata all’imposta a credito. Al numeratore dell’operazione si trova la differenza tra la sommatoria delle operazioni che danno diritto alla detrazione e la sommatoria di cessioni di beni ammortizzabili, passaggi interni tra più attività, operazioni non soggette. Il denominatore è dato dal totale del numeratore più le operazioni esenti meno le operazioni esenti di cui all’Art 10 co. 1 da n. 1 a 8 e Art. 10 co. 1 n. 27- quinquies.

Se l’associazione durante l’esercizio dovesse compiere operazioni escluse dall’applicazione dell’IVA, dovrà calcolare la percentuale solo dopo aver sottratto l’imposta relativa a quell’acquisto.

Il Legislatore sancisce che la regola del pro rata non può essere utilizzata quando l’associazione sportiva esegue operazioni esenti solo in maniera occasionale, in questo caso viene determinata la detrazione con strumenti oggettivi basandosi sul reale utilizzo dei beni e servizi.

⁷² La detrazione è subordinata a una corretta ripartizione dei costi in sede di registrazione delle fatture, nel caso ciò non viene eseguito, si provvederà a considerare le operazioni come istituzionali e quindi conseguentemente indetraibili ai fini IVA.

⁷³ Arrotondata all’unità superiore o inferiore se vengono superati o meno i 5 decimi.

Se siamo nel corso dell'anno la percentuale da utilizzare per la detrazione è quella dell'esercizio precedente, salvo eventuale conguaglio a fine esercizio.

Per i soggetti di nuova costituzione il pro rata è determinato in via presuntiva, anche in questo caso potrà essere richiesto un conguaglio a fine anno.

3.2 IMPOSTA DI REGISTRO

L'Art. 90 comma 5 della L. n. 289/2002 ha stabilito l'importo dell'imposta di registro che le associazioni e società sportive dilettantistiche devono pagare per gli atti costitutivi e di trasformazione delle stesse, questa è stata fissata nella misura fissa di 168,00 euro. A partire dal 1° gennaio 2014, il D.lgs. 23/2011 l'importo della tassa di registro è passato da 168,00 a 200,00 euro.

L'imposta di registro, stabilita in forma fissa ma anche proporzionale, può variare a seconda del valore dei beni che vengono conferiti al momento dell'atto costitutivo.

L'agevolazione è evidente se all'atto costitutivo viene conferito un immobile, diverso è il solo conferimento di denaro, infatti l'imposta di registro sarebbe corrisposta in misura fissa anche dal regime ordinario.

Anche negli atti di trasformazione il registro ordinario prede una quota fissa per l'imposta di registro pari a 200,00 euro.

I contratti di sponsorizzazione, essendo contratti di prestazioni di servizi soggetti all'Imposta sul Valore Aggiunto, scontano l'imposta di registro in misura fissa. L'imposta è dovuta solo quando il contratto è stato stipulato sotto forma di scrittura privata non autenticata e tutte le disposizioni sono soggette a IVA, se anche solo una disposizione non è soggetta a IVA il contratto deve essere presentato per la registrazione in termine fisso e l'Amministrazione Finanziaria provvede a liquidare l'imposta dovuta per le disposizioni soggette all'imposta di registro. Se invece il contratto è effettuato con scrittura privata autenticata o per atto pubblico, l'imposta di registro va applicata sempre in termine fisso, entro 20 giorni dalla stipula del contratto.

Per quanto riguarda i conferimenti fatti alle ONLUS, qualifica che possono acquisire anche gli enti sportivi, l'imposta di registro va applicata in misura fissa esclusivamente se l'ente dichiara nell'atto la sua volontà di utilizzare direttamente i beni acquisiti e viene fatto entro due anni dall'acquisto degli stessi.

Nel caso in cui i beni acquisiti non venissero utilizzati o se l'ente li utilizzasse tardivamente, ci sarebbe un'imposta pari alla misura ordinaria con l'aggiunta della sanzione amministrativa pari al 30% dell'imposta stessa.

3.3 IMPOSTA DI BOLLO:

L'imposta di bollo è sempre dovuta da parte delle associazioni e società sportive dilettantistiche, dovendo provvedere al versamento per:

- Atti;
- Documenti;
- Istanze;
- Contratti o comunque per le copie di questi;
- Estratti;
- Certificazioni o attestazioni da esse stesse richieste.

L'esenzione dal pagamento viene riconosciuta solo alle Federazioni Sportive e per gli Enti di promozione riconosciuti dal CONI.

L'Art. 13 Parte 1 allegata al D.P.R. n. 642/72, prevede l'obbligo di versare l'imposta di bollo pari a 1,81 euro per le ricevute e le quietanze di pagamento rilasciate dal creditore a liberazione di un'obbligazione pecuniaria a meno che quest'ultima non sia di importo inferiore ai 77,47 euro.

Sono sempre esclusa dall'imposta di bollo le certificazioni anagrafiche concesse dagli atleti agli enti sportivi al fine di ottenere il tesseramento⁷⁴.

⁷⁴ Art. 8 bis della Tabella, allegato B, inserita nel D.P.R. n. 642/1972.

3.4 IMPOSTA SULLA PUBBLICITÀ E SULLE PUBBLICHE AFFISSIONI:

L'Art. 128 comma 1 della L. n. 266/2005 sancisce: *“in qualunque modo realizzata dalle società e associazioni sportive dilettantistiche, rivolta all'interno degli impianti dalle stesse utilizzati per manifestazioni sportive dilettantistiche con capienza inferiore a 3.000 posti, è esente dall'imposta sulla pubblicità”*.

È necessario che i messaggi pubblicitari siano esposti esclusivamente all'interno dell'impianto sportivo per poter usufruire dell'esenzione, non è rilevante se è possibile visionare gli stessi anche all'esterno dell'impianto.

La tariffa delle pubbliche affissioni, come previsto dall'Art. 20 del D.lgs. 507/1993⁷⁵, è ridotta a metà per le pubblicazioni di comitati, associazioni, fondazioni e ogni altro ente che non abbia scopo di lucro e per i manifesti dell'attività sportiva con il patrocinio o la partecipazione degli enti pubblici territoriali.

Succede spesso che le associazioni e società sportive dilettantistiche, col patrocinio del comune a cui appartengono, usufruiscano dell'affissione dei manifesti, fornendo informazioni sull'evento in programma, non avendo queste la possibilità di utilizzare mezzi pubblicitari più costosi come quello radiofonico o televisivo.

⁷⁵ *“La tariffa per il servizio delle pubbliche affissioni è ridotta alla metà:*

- *per i manifesti riguardanti in via esclusiva lo Stato e gli enti pubblici territoriali e che non rientrano nei casi per i quali è prevista l'esenzione ai sensi dell'art. 21;*
- *per i manifesti di comitati, associazioni, fondazioni ed ogni altro ente che non abbia scopo di lucro;*
- *per i manifesti relativi ad attività politiche, sindacali e di categoria, culturali, sportive, filantropiche e religiose, da chiunque realizzate, con il patrocinio o la partecipazione degli enti pubblici territoriali;*
- *per i manifesti relativi a festeggiamenti patriottici, religiosi, a spettacoli viaggianti e di beneficenza;*
- *per gli annunci mortuari.”*

3.5 TASSA GOVERNATIVA:

Gli enti sportivi che possiedono i requisiti che permettono loro di applicare i regimi fiscali agevolati sono esonerati dal versamento della tassa di concessione governativa relativa alla bollatura e numerazione dei libri contabili.

Per le associazioni e società sportive dilettantistiche che non possono beneficiare delle agevolazioni fiscali, il costo della tassa per la concessione governativa è pari a 67,00 euro ogni 500 pagine di registro che devono essere tenuti obbligatoriamente per legge o che sono tenuti volontariamente dall'ente.

In aggiunta, la normativa fiscale ordinaria prevede che la tassa di concessione governativa per le società sportive dilettantistiche è pari a 309,87 euro per le società con capitale sociale inferiore a 516.456,90 euro e pari a 516,46 euro per le società con capitale pari o superiore a quello sopra citato.

La dottrina tributaria⁷⁶, comunque, afferma che il versamento della tassa di concessione governativa, anche qualora non siano rispettati i requisiti per accedere ai regimi fiscali agevolati, non è mai obbligatoria per gli enti sportivi organizzati in forma associativa, poiché tale tassa è imputabile obbligatoriamente ai soli soggetti a cui risulta applicato lo statuto degli imprenditori (cioè società sportive cooperative e di capitali ma non associazioni sportive).

⁷⁶ Art.13 bis del D.P.R. n. 641/1972.

CAPITOLO 4

PARTICOLARITÀ ENTI SPORTIVI DILETTANTISTICI:

4.1 IL MODELLO EAS:

Il modello EAS è un prospetto obbligatorio che deve essere presentato da tutte le associazioni e società sportive dilettantistiche attraverso il quale vengono forniti dati e notizie rilevanti all'Agenzia delle Entrate, la quale deve scoprire eventuali posizioni di indebito utilizzo delle agevolazioni fiscali previste dal TUIR all'Art 148 e dalla disciplina IVA Art. 4 del D.P.R. n. 633/72⁷⁷.

L'obiettivo che si vuole perseguire è quello di fare un vero e proprio censimento di tutte le attività no profit per vedere se hanno realmente tutti i requisiti per non essere imponibili sia ai fini IVA che ai fini IRES.

Sono obbligati alla tenuta del modello EAS anche quei soggetti che si avvalgono del regime impositivo di cui alla Legge n. 398/1991. Sono esclusi dalla presentazione di questo modello le ONLUS sportive e tutti i soggetti che, se pur sono affiliati al CONI, non svolgono alcun tipo di attività commerciale, questi soggetti però possono essere ugualmente sottoposti a controlli.

Tale modello è stato approvato dall'Agenzia delle Entrate con il Provvedimento del 2 settembre 2009 e costituisce, come affermato dalla stessa Agenzia, uno strumento anti elusivo⁷⁸.

Per la compilazione del modello, basta recarsi sul sito dell'Agenzia delle Entrate e una volta completata la preparazione, il modello va inviato esclusivamente per via telematica tramite Fisconline o Entratel.

Il modello compilato può essere presentato sia direttamente dal soggetto interessato⁷⁹ sia attraverso l'ausilio di un intermediario abilitato dall'Agenzia delle Entrate.

⁷⁷ I contributi, le quote e i corrispettivi non sono imponibili solo se l'ente sportivo dilettantistico, oltre a rispettare i requisiti previsti dalla normativa tributaria, presenta il modello EAS.

⁷⁸ L'obiettivo perciò è stato quello di creare uno strumento in grado di far riconoscere quelle pseudo-associazioni con l'obiettivo di contrastarne l'operato.

⁷⁹ Qualora avesse accesso ai servizi telematici sopra indicati.

Il modello è costituito da tre parti: le prime due, definite “parti generali”, riguardano i dati relativi all’ente sportivo e i dati del rappresentante legale, nella terza sono presenti le dichiarazioni fatte dal rappresentante legale, il quale, sotto la sua responsabilità, indica il settore in cui l’ente opererà, fornendo informazioni sulle operazioni che esso potrà in essere e sui profili di carattere contabile e fiscale che lo caratterizzeranno.

I soggetti obbligati e non a redigere questo modello vengono indicati direttamente dall’Agenzia delle Entrate attraverso le circolari amministrative⁸⁰, classificandoli in:

- Soggetti obbligati;
- Soggetti ammessi alla compilazione semplificata;
- Soggetti esonerati.

Tra i soggetti obbligati a presentare il modello EAS troviamo quelli che si avvalgono ad utilizzare il regime impositivo di cui alla L. n. 398/1991. Rientrano tra i soggetti obbligati alla presentazione del modello anche gli enti associativi di natura privata, senza personalità giuridica, che svolgono attività istituzionale e/o commerciale e che ricevono quote associative erogate dai loro soci.

Per quanto riguarda i soggetti ammessi alla compilazione semplificata, troviamo quegli enti già iscritti a determinati elenchi, registri o albi, proprio per questo l’Amministrazione Pubblica può ottenere autonomamente molte delle informazioni che vengono richieste dal modello. Infatti, la C.M. n. 45/E/2009 afferma che “sarà la stessa Agenzia delle Entrate ad andare a recuperare i dati mancanti per il completamento dei documenti richiesti dal modello”.

Alcuni esempi possono essere:

- Associazioni di promozione sociale iscritte negli appositi registri⁸¹;

⁸⁰ C.M. n. 12/E/2009 e C.M. n. 45/E/2009.

⁸¹ Art.7 Legge n. 383/2000 “1. Presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri - Dipartimento per gli affari sociali è istituito un registro nazionale al quale possono iscriversi, ai fini dell'applicazione della presente legge, le associazioni di promozione sociale a carattere nazionale in possesso dei requisiti di cui all'articolo 2, costituite ed operanti da almeno un anno. Alla tenuta del registro si provvede con le ordinarie risorse finanziarie, umane e strumentali del Dipartimento per gli affari sociali.

2. Per associazioni di promozione sociale a carattere nazionale si intendono quelle che svolgono attività in almeno cinque regioni ed in almeno venti province del territorio nazionale.

3.L'iscrizione nel registro nazionale delle associazioni a carattere nazionale comporta il diritto di automatica iscrizione nel registro medesimo dei relativi livelli di organizzazione territoriale e dei circoli affiliati, mantenendo a tali soggetti i benefici connessi alla iscrizione nei registri di cui al comma 4.

- ASD o SSD iscritte al registro del CONI;
- Federazioni Sportive Nazionali riconosciute dal CONI;
- Le organizzazioni di volontariato che svolgono attività commerciali e produttive marginali, diverse da quelle esonerate dalla presentazione del modello;
- Le ass. combattentistiche e d'arma iscritte all'albo tenuto dal ministero della difesa.

Analizzando in dettaglio sulle associazioni e società sportive dilettantistiche, queste sono obbligate a presentare il modello EAS se, oltre all'attività sportiva dilettantistica riconosciuta dal CONI, effettuano cessione di beni (bevande, alimenti, kit sportivi ecc.) e prestazioni di servizi (pubblicitarie, sponsorizzazioni) rilevanti ai fini IVA e IRES, comunicando, inoltre, l'importo dei proventi ottenuti da attività di sponsorizzazione e pubblicità.

Facendo un resoconto, la trasmissione del modello EAS deve essere fatta da tutti gli enti sportivi dilettantistici che percepiscono corrispettivi specifici senza considerare la derivazione di questi, ossia se a titolo di contributo o come quota associativa. In caso di svolgimento di attività commerciali, l'obbligo di presentazione del modello ricade anche su quei soggetti che hanno optato per il regime fiscale di cui alla Legge 398/1991.

Infine, i soggetti sportivi affiliati al CONI, che non svolgono alcun tipo di attività commerciale, e le ONLUS sportive vanno inseriti nei soggetti esonerati alla presentazione del modello EAS, anche se per quest'ultime possono essere eseguiti dei controlli per verificare se sussistono i requisiti qualificativi previsti dalla normativa tributaria.

Tra i soggetti che invece non hanno l'obbligo di presentazione del modello, troviamo quelli esonerati per espressa previsione normativa⁸² e quelli esclusi per mancanza di presupposti della legge.

4. Le regioni e le province autonome di Trento e di Bolzano istituiscono, rispettivamente, registri su scala regionale e provinciale, cui possono iscriversi tutte le associazioni in possesso dei requisiti di cui all'articolo 2, che svolgono attività, rispettivamente, in ambito regionale o provinciale."

⁸² Art.30 D.L. 185/2008

Per la presentazione devono essere rispettati dei termini che posso variare a seconda della situazione in cui si trova l'ente che dovrà presentare il modello.

Nel caso ci trovassimo davanti a soggetti di nuova costituzione, il Modello EAS dovrà essere presentato entro 60 giorni dalla data della costituzione. Diversa è la situazione quando il Modello è già stato presentato precedentemente e successivamente modificato, in questo caso il Modello aggiornato dovrà essere inviato telematicamente entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello in cui si è verificata la modifica dei dati in questione, la modifica del Modello EAS non è necessaria nel caso in cui i dati che subiscono un cambiamento abbiano carattere numerico⁸³. Nel momento in cui c'è la perdita dei requisiti previsti dalla normativa tributaria, la presentazione va fatta entro 60 giorni dalla suddetta compilando l'apposita sezione.

In merito alle agevolazioni queste da quando decorrono? La circolare 12/E/2009 dell'Agenzia delle Entrate ha stabilito che le agevolazioni sono valide dal giorno in cui l'ente è stato costituito.

La presentazione del Modello EAS rimane uno degli adempimenti necessari affinché le associazioni e le società sportive dilettantistiche possano usufruire di tutte le agevolazioni fiscali che gli competano.

Ciò che invece manca è una norma che indica le sanzioni che vengono applicate per un mancato adempimento dell'obbligo. Come stabilisce anche la C.M. n. 45/E/2009, la mancata o incompleta comunicazione del modello non comporterà nessuna sanzione, ma l'ente in questione sarà considerato come un ente "commerciale" e quindi gli sarà applicato un regime fiscale ordinario e non quello agevolato⁸⁴.

Nel caso in cui invece venisse fatta una comunicazione infedele ovvero "falsa", al fine di poter approfittare della fiscalità agevolata, in questo caso il rappresentante legale dell'ente sarà esposto a sanzione sia di carattere civile che penale. L'Agenzia delle Entrate non prevede sanzioni in caso di errori formali nella compilazione del Modello^{85 86}.

⁸³ Ad esempio ammontare proveniente dalle pubblicità o sponsorizzazioni, variazione del numero di associati e numero e giorni delle manifestazioni di raccolta pubblica.

⁸⁴ G. Martinelli, M. Saccaro, *Sport dilettantistico: come gestirlo*, IPSOA, Milano, 2013. Pag. 308.

⁸⁵ Agenzia delle Entrate, "Circolare 45/E", 29 ottobre 2009.

⁸⁶ L. Caramaschi, *Le associazioni e le società sportive dilettantistiche*, Euroconference, Verona, 2017. Pag. 105.

4.2 REGISTRO CONI 2.0:

I cambiamenti che sono stati introdotti con il Registro 2.0 indicano una volontà chiara di avere un censimento del mondo delle associazioni sportive, la struttura è stata pensata per avere una scheda unica e dettagliata di ogni associazione. L'obiettivo è quello di quantificare il volume numerico e sostanziale dell'associazionismo sportivo.

Il Consiglio Nazionale del C.O.N.I. ha approvato il nuovo regolamento di funzionamento del Registro Nazionale delle associazioni e società sportive dilettantistiche⁸⁷.

L'iscrizione al Registro è obbligatoria per tutti gli affiliati:

- delle Federazioni Sportive Nazionali (FSN);
- delle Discipline Sportive Associate (DSA);
- degli Enti di Promozione Sportiva (EPS).

I dati presenti nel Registro sono aggiornati dagli Organismi di affiliazione ovvero dalle FSN, DSA ed EPS e sono soggetti a controllo da parte del CONI⁸⁸. L'elenco delle associazioni e società Sportive Dilettantistiche riconosciute ai fini sportivi da parte del CONI, ai sensi della Legge n. 186/2004, è trasmesso annualmente al Ministero dell'Economia e delle Finanze e Agenzia delle Entrate.

Il nuovo registro CONI 2.0 è diviso in due sezioni:

- sezione pubblica, dati delle ASD e SSD iscritte. Questi dati, determinati dalla Giunta Nazionale nel rispetto della normativa sulla privacy, sono accessibili sul sito istituzionale del CONI;
- sezione riservata, dati riservati all'Organismo sportivo di affiliazione e alle associazioni/società iscritte con username e password. Le Associazione/Società possono visualizzare solo i propri dati. Questa sezione è consultabile dalla Agenzia delle Entrate e dall'Inps per finalità istituzionali.

⁸⁷ con la deliberazione del 18 luglio 2017.

⁸⁸ G.Martinelli, *I Requisiti richiesti per essere una Associazione Sportiva*, Euroconferencenews, luglio 2018.

Per le altre Istituzioni pubbliche il CONI può procedere all'estrazione dei dati inseriti, su richiesta motivata.

Per l'iscrizione posso essere seguiti due iter differenti:

- iter standard: la procedura d'iscrizione telematica è responsabilità della singola associazione/società e presuppone il preventivo caricamento da parte delle FSN/DSA/EPS di dati sintetici identificativi;
- iter alternativo: l'attivazione è subordinata alla sottoscrizione di una Convenzione. Il presupposto per accedere a questo iter è una delega⁸⁹.

Il Registro 2.0 è pensato per risolvere le criticità che il CONI aveva riscontrato nel sistema precedente. In passato ogni ASD/SSD, presente nel Registro per n-affiliazioni, doveva gestire n-iscrizioni, una per ogni rapporto di affiliazione. Questo processo frazionato comportava il rischio di schede di iscrizione non omogenee sebbene riferite alla stessa ASD/SSD.

Le discipline sportive erano codificate in funzione dell'organismo di affiliazione senza chiara differenziazione tra quelle riconosciute e quelle non riconosciute.

Ad oggi, tra gli obiettivi che si intendono perseguire con l'iscrizione al registro CONI 2.0 troviamo:

- semplificare i processi di caricamento dei dati;
- aumentare la tipologia e l'affidabilità delle informazioni gestite;
- includere in un unico sistema gli Organismi Sportivi (FSN, DSA, EPS), le associazioni/società sportive affiliate ed i relativi tesserati (atleti, dirigenti, tecnici ed operatori);
- monitorare l'attività sportiva, didattica e formativa;
- facilitare il processo di iscrizione per ASD/SSD;
- dare certezza del numero e dell'identità giuridica dei soggetti coinvolti;
- registrare tutte le attività svolte dalle ASD/SSD (programmi sportivi e di formazione adottati);
- registrare tutte le attività svolte delle ASD/SSD nell'ambito istituzionale delle FSN/DSA/EPS;

⁸⁹ Gli affiliati iscrivibili devono rilasciare una delega alla FSN/DSA/EPS convenzionata, per permetterle di trasmettere tutti i dati necessari all'iscrizione mediante l'utilizzo di web services la cui interfaccia CONI è gestita da ConiNet SpA.

- standardizzare e rendere trasparenti i processi statistici;
- avere uno strumento affidabile per individuare la reale natura sportivo-dilettantistica delle ASD/SSD iscritte;
- aumentare la trasparenza dei processi di attribuzione dei contributi;
- dialogare con le altre banche dati del CONI.

La volontà di fare chiarezza sulle associazioni “sane” è uno degli obiettivi più importanti del nuovo Registro. Certamente il registro rappresenta uno sforzo funzionale per ogni associazione, ma le nuove procedure consentiranno la creazione di un Database dello sport nazionale completo. Inoltre, è uno strumento per le associazioni e società sportive dilettantistiche per dimostrare agli enti preposti ai controlli⁹⁰ la “loro vera natura sportivo-dilettantistica.”

Un elemento su cui porre l’attenzione è il superamento del criterio di affiliazione, ponendo al centro del sistema l’associazione e la società sportiva con i suoi associati.

Per il Registro oltre ai dati anagrafici, è previsto il caricamento dei seguenti atti e documenti:

- atto costitutivo e statuto;
- verbali modifiche statutarie;
- verbali modifiche cariche sociali;
- settore sportivo;
- impianto dove viene svolta l’attività.

Elemento fondamentale è l’indicazione delle discipline nello statuto.

Il CONI ha stilato delle definizioni a cui attenersi e su cui dare informazioni e definire l’attività:

- discipline sportive praticate: insieme delle discipline deve essere legato ad un determinato settore sportivo. La stessa disciplina sportiva non può essere legata a due settori sportivi all’interno dello stesso Organismo sportivo;
- stagione sportiva: non superiore ai 12 mesi, periodo in cui si realizza l’attività sportiva/didattica/formativa per lo sport di riferimento dell’Ente

⁹⁰ Agenzia delle Entrate, SIAE e Inps.

giuridico (ASD/SSD). Coincide di norma con la durata dell'affiliazione dell'Ente giuridico;

- provincia prevalente: la provincia geografica all'interno della quale l'Ente giuridico (ASD/SSD) effettua principalmente la propria attività sociale. In genere la sede legale;
- affiliazione: il rapporto che lega la ASD/SSD alla FSN, la DSA, l'EPS cui è associato. L'affiliazione deve essere espressamente rinnovata dal legale rappresentante dell'ente giuridico ogni anno;
- tesseramento: vincolo che le persone fisiche associate all'ente giuridico stabiliscono con l'organismo di affiliazione. In alcuni casi indica anche il vincolo diretto tra una persona fisica e l'Organismo sportivo (esempio: ufficiali di gara, giudici, arbitri, ecc.), senza la mediazione dell'ente giuridico;
- attività sportiva: l'insieme degli eventi sportivi la cui titolarità organizzativa e gestionale appartiene all'Organismo sportivo. Ciascun evento sportivo è caratterizzato da una gerarchia standardizzata, un evento sportivo può coincidere con una singola gara che, identificata da un codice identificativo univoco, rappresenta il primo gradino della gerarchia;
- attività didattica: l'insieme dei corsi di avviamento allo sport organizzati e gestiti direttamente o espressamente autorizzati dall'Organismo sportivo e svolti dall'Ente giuridico affiliato;
- attività formativa: l'insieme delle attività di formazione la cui titolarità organizzativa e gestionale appartiene all'Organismo sportivo il cui fine è la crescita dei propri tesserati oppure la divulgazione anche a non tesserati su materie strettamente connesse la pratica sportiva.

La durata dell'affiliazione non deve essere superiore a 12 mesi e per ciascun ente giuridico generalmente coincide con la durata della stagione sportiva, stabilita da ciascun organismo sportivo in funzione dello sport praticato.

Ogni Ente giuridico (ASD/SSD) può sottoscrivere uno o più rapporti di affiliazione con distinti organismi di affiliazione.

L'affiliazione è caratterizzata, pertanto, da 6 attributi obbligatori:

- stagione sportiva;

- tipo (dilettantistica/professionistica);
- settore sportivo;
- discipline sportive;
- comitato territoriale;
- provincia prevalente.

L'iscrizione al Registro 2.0 avviene attraverso una chiamata da parte dei Web Services con la fornitura di tutti i dati obbligatori previsti all'interno della stessa chiamata. Non sono accettate chiamate contenenti dati parziali o errati e il processo di iscrizione andrà a buon fine, con contestuale rilascio di specifico messaggio, solo rispettando tutti i seguenti vincoli:

- presenza di tutti i campi obbligatori richiesti;
- correttezza di tutti i campi richiesti;
- validità delle informazioni presenti all'interno dei campi.⁹¹

Al momento dell'iscrizione viene fornito il numero di Registro, indipendente dall'Organismo sportivo affiliante che ha effettuato l'invio, unico per ogni Ente giuridico e legato al Codice Fiscale dell'Ente giuridico stesso.

L'organismo di affiliazione assolve agli obblighi derivanti dall'esercizio della delega con raccolta, verifica e conservazione della documentazione riferita ai propri affiliati. In aggiunta, questo ha la responsabilità di rendere ai propri affiliati/tesserati l'informativa completa di tutti i requisiti previsti dalla legge, specificando che i dati personali del soggetto verranno comunicati al CONI per la gestione del registro.

L'organismo sportivo deve acquisire il relativo consenso al trattamento dei dati. In caso contrario non si può procedere all'iscrizione.

Il CONI è l'unico organismo che può certificare la reale attività sportiva svolta da ASD e SSD e quindi per usufruire delle disposizioni previste dall'art.90 legge 27 dicembre 2002⁹² è necessario il riconoscimento del CONI.

⁹¹ CONI, Allegato A, "dilettantistiche, Regolamento di funzionamento del registro nazionale delle associazioni e società sportive" 18 luglio 2017.

⁹² *Comma 1: Legge 398/91;*

Comma 3: Compensi in regime agevolato;

Comma 5: Esenzione imposta di bollo per atti costitutivi e trasformazioni di asd e ssd;

1.3) COLLABORAZIONI NELLE ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE:

Le Legge 27/12/2017 n. 205⁹³ ha dedicato diversi commi (dal 353 al 384) alle tematiche in materia di sport, introducendo, per quanto riguarda il settore dilettantistico, importanti novità.

Il comma 367 della legge di bilancio prevede che:

“Al comma 2 dell’articolo 69 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono apportate le seguenti modificazioni:

b) le parole: «7.500 euro» sono sostituite dalle seguenti: «10.000 euro»”.

In concreto ciò significa che la franchigia esente dei c.d. “compensi sportivi dilettantistici” viene incrementata, a partire dal 1 gennaio 2018, dalla previgente soglia di 7.500,00 euro alla nuova soglia di 10.000,00 euro annui.

Oltre ai compensi/premi/rimborsi forfettari, si potrà continuare ad erogare anche rimborsi spese analitici, comprese le indennità chilometriche per l’utilizzo di automezzi propri da parte dello sportivo dilettante, che, se adeguatamente documentati non saranno soggetti a tassazione e potranno essere sommati alla nuova soglia esente di 10.000,00 euro.

Se il compenso complessivamente incassato dallo sportivo nel corso dell’anno solare superasse la soglia esente di 10.000,00 euro, il sodalizio che eroga il compenso dovrebbe operare una ritenuta corrispondente al primo scaglione di imposta⁹⁴, maggiorata delle addizionali Regionale e Comunale⁹⁵. Verificandosi tale eventualità,

Comma 7: Esenzione tasse concessione governativa;

Comma 8: Contributi a favore di ssd e asd nel limite dei 200.000 euro annui costituiscono spese di pubblicità per il soggetto erogante;

Comma 9: Detrazione per i soggetti eroganti nel limite di 1.500 euro ai sensi dell’art.13bis DPR 917/86;

Comma 10: Non imponibilità ai fini IRAP dei rimborsi forfettari corrisposti ai sensi dell’art.81, co.1, lett.m, del TUIR;

Comma 11: Perdita qualifica ente non commerciale in presenza di determinati parametri;

Comma 12: Agevolazioni per il credito sportivo.

⁹³ Legge di Bilancio 2018.

⁹⁴ Attualmente il 23%.

⁹⁵ Art 25, Legge 133/1999.

le ritenute operate dovrebbero essere versate, con modello F24, entro il giorno 16 del mese successivo a quello di pagamento delle somme.

Per monitorare il superamento o meno della soglia che garantisce l'esenzione l'associazione sportiva dovrà farsi rilasciare, prima di effettuare i singoli pagamenti, un'autocertificazione con la quale lo sportivo dilettante percipiente dichiara di non avere percepito compensi che comportino il superamento della franchigia.

L'associazione o la società sportiva dilettantistica erogante i compensi dovrà provvedere, entro il 31 marzo di ogni anno, a consegnare al percipiente la Certificazione Unica indicante le somme che gli sono state corrisposte nel corso dell'anno solare precedente, e provvedere all'invio telematico della stessa all'Agenzia Entrate entro il 7 marzo.

In presenza di ritenute operate, occorrerà presentare la dichiarazione dei sostituti di imposta, modello 770.

Qualora il percipiente sia un dipendente pubblico permane l'obbligo di comunicare all'amministrazione di competenza l'esistenza di una collaborazione con un sodalizio sportivo dilettantistico, precisando che tale collaborazione sarà esercitata al di fuori dell'orario di lavoro e, fatti salvi gli obblighi di servizio, che per la stessa saranno percepiti esclusivamente i rimborsi.

La legge di bilancio non apporta alcuna variazione alla "seconda soglia" prevista dall'art. 25, Legge 133/1999, che rimane fissata a 20.658,28 euro.

Sommando tale importo alla nuova fascia esente si otterrà l'importo di € 30.658,28, al di sopra del quale la ritenuta operata dalla società sportiva dovrà essere considerata, nella dichiarazione dei redditi del percipiente, non più a titolo di imposta ma a titolo di acconto.

L'art. 1, c. 358, della Legge di Bilancio 2018⁹⁶ afferma:

"le prestazioni di cui all'art. 2 co. 2, lettera d), del D. Lgs.15.6.15 n.81 (jobs act)", ovvero le prestazioni rese a fini istituzionali nei confronti di sodalizi sportivi, Federazioni sportive nazionali, Discipline Sportive associate ed Enti di promozione Sportiva, "come individuate dal Coni" ai sensi dell'art. 5 co. 2 lett. a) D. Lgs.242/99 costituiscono oggetto di "contratti di collaborazione coordinata e continuativa" e che i "compensi" derivanti dai contratti di collaborazione coordinata e continuativa

⁹⁶ Legge 27 dicembre 2017, n. 205, G.U. n.302 del 29-12-2017 - Suppl. Ordinario n. 62

stipulati da ASD/SSD costituiscono “redditi diversi ai sensi dell’art. 67, lett. m) T.U.I.R.”.

Possono essere considerati rapporti di co.co.co. solo quelli relativi allo svolgimento delle mansioni indicate dal CONI.

Evidentemente, si è voluto evitare da un lato una contrapposizione tra Federazioni Sportive (esplicitamente citate nella circolare) e Enti di Promozione Sportiva (non esplicitamente citati ma che ritenevano di avere le medesime facoltà delle Federazioni), dall’altro che ogni singola Federazione o Ente potesse fornire interpretazioni differenti o eccessivamente “inclusive”.

La mancata emanazione delle delibere CONI, di fatto, impedisce l’attuazione della norma “lasciando tutto come prima”. Oltre a non conoscere con esattezza le mansioni, allo stato attuale, non è dato sapere se saranno confermati, per i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa “sportivi”, gli adempimenti imposti per i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa “ordinari”:

- comunicazione preventiva al centro per l’impiego;
- iscrizione sul libro unico del lavoro;
- obbligo del cedolino paga
- sicurezza sul lavoro.

Finché il CONI non delibererà continuerà a trovare applicazione la disciplina di cui all’art. 67 T.U.I.R.

“Sono redditi diversi se non [...] sono conseguiti nell’esercizio di arti e professioni [...] né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente:

m) le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi erogati nell’esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali, dall’Unione Nazionale per l’Incremento delle Razze Equine (UNIRE), dagli enti di promozione sportiva e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegue finalità sportive dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto”.

I compensi erogati dalle associazioni e società dilettantistiche non lucrative, pur essendo relativi a rapporti di co.co.co, rimarranno inquadrati nella categoria dei redditi diversi. Quindi, continueranno a beneficiare dell’esenzione dal pagamento dei contributi previdenziali, qualunque sia l’ammontare del compenso erogato, mentre a

livello fiscale si continuerà ad applicare il trattamento agevolato di cui sopra, con l'incremento della soglia esente a 10.000,00 euro annui.

La legittima erogazione delle somme indicate, ritenute redditi diversi, presuppone che il soggetto erogante sia affiliato a una delle seguenti strutture:

- al CONI;
- le Federazioni sportive nazionali;
- l'Unione Nazionale per l'Incremento delle Razze Equine (UNIRE).

O comunque a enti di promozione sportiva che persegua finalità sportive dilettantistiche e che dal CONI stesso sia riconosciuto.

Il percettore deve ottenere le somme in occasione dello svolgimento diretto di attività sportiva dilettantistica, purché tale attività non costituisca svolgimento della propria professione ovvero che non sia svolta in relazione alla qualità di lavoratore dipendente.

Il percettore sulla base di quanto statuito dall'Enpals è considerato professionista in presenza di una pluralità di indici:

- pluricommitenza dei “datori di lavoro”;
- l'abitudine della prestazione;
- il possesso di particolari qualifiche e competenze.

Chi ad esempio intraprende il percorso formativo universitario della laurea in Scienze motorie non potrà essere considerato un “dilettante” del settore.

L'Ispettorato del lavoro ha precisato con la circolare n. 1 del dicembre 2016, che le qualifiche federali non sono indice di professionalità ma requisito per lo svolgimento dell'attività.

Il CONI in virtù del ruolo di unico organismo certificatore della effettiva attività sportiva svolta dalle società e associazioni sportive dilettantistiche, ha redatto un elenco di discipline sportive reputate le uniche attività sportive, in linea con: le Discipline sportive riconosciute dal CIO, le Discipline sportive riconosciute da Sport Accord, le Discipline sportive presenti negli statuti delle FSN e DSA approvati dalla Giunta nazionale CONI.

La circostanza per cui solo le discipline elencate sono considerate “sport” si riflette, condizionandola, anche sulla disciplina dei compensi sportivi.

Le discipline escluse come ad esempio il fitness non rispettano il requisito dello “svolgimento diretto di attività sportiva dilettantistica”.

Alcune di quelle non comprese potrebbero essere ricondotte ad alcune di quelle elencate come ad esempio:

- Federazione Italiana Ginnastica che contempla la categoria “Attività sportiva ginnastica finalizzata alla salute e al fitness”
- Federazione Italiana Pesistica, che contempla la categoria “Attività con sovraccarichi e resistenze finalizzate al fitness e al benessere fisico”

Laddove si tratti di attività non riconducibile in alcun modo a quelle menzionate dal CONI⁹⁷ è evidente che non trattandosi di attività sportiva bensì di attività commerciale, l'erogazione di compensi sportivi agli istruttori non può ritenersi giustificata⁹⁸.

La qualifica di co.co.co, costringe i committenti a operare la comunicazione preventiva ai centri per l'impiego, consentirà di evitare il rischio di irrogazione in caso di verifica ispettiva, delle pesanti sanzioni per lavoro irregolare di cui si riporta uno schema riassuntivo:

Sanzioni per lavoro irregolare⁹⁹,

- fino a 30 gg. di lavoro nero da 1.500 a 9.000 €
- da 31 a 60 gg. di lavoro nero da 3.000 a 18.000 €
- oltre 60 gg da 6.000 a 36.000 €

Si noti che:

- la sanzione è INDIVIDUALE (per ogni lavoratore “in nero”);
- la sanzione è aumentata del 20% in caso di impiego di stranieri privi del permesso di soggiorno o di minori in età non lavorativa;
- vi è la sospensione dell'attività per almeno 15 gg. qualora i lavoratori in nero siano in percentuale uguale o maggiore del 20% rispetto al numero dei lavoratori regolari.

⁹⁷ Si pensi allo yoga alle attività acquatiche relative ai corsi per gestanti, ai corsi di zumba, pilates, etc.

⁹⁸ G.Martinelli, *Il lavoro sportivo dilettantistico dopo le recenti novità*, Euroconferencenews, luglio 2018.

⁹⁹ Lavoro in nero, omessa comunicazione preventiva.

CAPITOLO 5

RIFORMA TERZO SETTORE:

Con il decreto legislativo 117 del 2017, noto come codice del terzo settore, e la pubblicazione del decreto correttivo del terzo settore, D.lgs. 105/2018 in G.U. n. 210 del 10 settembre 2018, possiamo ritenere completa e operativa la riforma del terzo settore.

Nella riforma del terzo settore, per l'ambito dello sport dilettantistico, è intervenuta anche l'Agenzia delle Entrate con la circolare 18/E del 1 agosto 2018.

Una figura centrale nel nuovo codice è quella rappresentata dagli ETS (Enti del Terzo settore) che perseguono senza scopo di lucro finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita.

Al momento dal codice vengono riconosciute le seguenti sezioni:

- Organizzazioni di volontariato (ODV);
- Associazioni di promozione sociale (APS);
- Enti filantropici;
- Imprese sociali, incluse le cooperative sociali;
- Reti associative;
- Società di mutuo soccorso;
- Altri enti del Terzo settore.

Invece non sono riconosciuti come ETS le società, le amministrazioni pubbliche, le formazioni e le associazioni politiche, i sindacati, le associazioni professionali e di rappresentanza di categorie economiche e le associazioni di datori di lavoro. Non sono considerati neanche le società che svolgono attività di direzione di coordinamento o controllo sugli enti sopra indicati.

Possiamo vedere dai dati riportati di seguito come, il terzo settore è in continua crescita ed è caratterizzato da una importante frammentazione normativa: *“L’Istituto Centrale di Statistica ha compiuto una rilevazione esaustiva di questo ambito nel censimento*

del 2011 ed ha compiuto un'analisi campionaria nel 2015. I dati rilevati in questa occasione sono stati resi noti all'inizio del 2018:

- 336.275 istituzioni non profit (+10% rispetto al 2011);
 - 789 mila dipendenti (+15% rispetto al 2011);
 - 5,5 milioni di volontari (+16% rispetto al 2011).
-
- organizzazioni di volontariato (legge 11 agosto 1991, n. 266)
 - associazioni di promozione sociale (legge 7 dicembre 2000, n. 383)
 - organizzazioni non lucrative di utilità sociale – ONLUS (articolo 10 e seguenti, D. lgs. 4 dicembre 1997, n. 460).¹⁰⁰

Analizzando i dati sopra elencati vediamo come fosse necessaria una riforma, da qui segue che per essere riconosciuti ETS bisogna essere iscritti obbligatoriamente nel registro unico del terzo settore.

È importante ricordare che le agevolazioni fiscali e le facilitazioni riportate nel Codice del Terzo settore dipendono dall'iscrizione al Registro Unico nazionale del Terzo settore.

Entrando ora più nel dettaglio per l'attività sportiva dilettantistica, possiamo affermare che con il decreto correttivo del terzo settore¹⁰¹, la riforma di questo settore può ritenersi completata.

Ora le associazioni e le società sportive dilettantistiche, a seguito dell'approvazione della riforma del terzo settore, dovranno scegliere se:

- Non iscriversi al registro nazionale degli enti del terzo settore¹⁰²conservando le agevolazioni fiscali ad esse specificatamente riservate dalla vigente disciplina;
- Entrare a far parte del terzo settore e perciò usufruire delle agevolazioni previste per tali enti.

Partendo dalle agevolazioni previste per le associazioni e società sportive, si andrà poi ad analizzare cosa cambierebbe con l'iscrizione nel registro unico del terzo settore.

¹⁰⁰ R.Rizzardi, "Il codice del terzo settore: una sistemazione da completare", rivista GDF n.4, 2018. Pag.981.

¹⁰¹ D.lgs. 105/2018 pubblicazione in Gazzetta Ufficiale n.210 del 10 settembre 2018.

¹⁰² Mantenendo la propria disciplina e quindi le agevolazioni fiscali che le competono.

Ad oggi possono usufruire, come visto nei precedenti paragrafi:

- Agevolazioni previste dalla Legge 389/1991¹⁰³;
- Solamente per le associazioni esclusione della perdita della qualifica di ente non commerciale nel caso in cui i proventi commerciali superino quelli istituzionali¹⁰⁴;
- Agevolazioni fiscali per i compensi corrisposti ai soggetti che svolgono esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche;
- Presunzione di spesa pubblicitaria fino a €200.000,00¹⁰⁵;
- Esclusione da imposta sulla pubblicità¹⁰⁶;
- Imposta di registro a tassa fissa;
- Detrazione delle spese di iscrizione ai corsi fino a €210,00;
- Riduzione dell'accisa Gas-metano;
- 5 per mille

Con l'applicazione definitiva del D.lgs. 117/2017, i soggetti sportivi che decideranno di entrare nel registro unico del terzo settore, perderanno sicuramente la possibilità di applicare la Legge 398/1991 e degli articoli 148-149 del TUIR, le associazioni e società sportive dilettantistiche senza fine di lucro che non assumeranno la qualifica di enti del terzo settore potranno continuare ad avvalersi della previsione di decommercializzazione di cui all'art 148, comma 3, del TUIR. Diversamente le società che assumeranno la qualifica di enti del terzo settore non potranno più essere destinatarie della previsione di decommercializzazione prevista dall'art. 148, comma 3, del TUIR.

Anche per quanto riguarda le agevolazioni relative alle imposte indirette, queste non potranno più essere utilizzate in quanto dovrà essere applicata la disciplina di riferimento prevista dal codice del terzo settore.

Tra le agevolazioni sopra elencate possiamo notare che ciò che persiste per chi si iscrive al registro unico del terzo settore sono:

- Defiscalizzazione accise del Gas¹⁰⁷;

¹⁰³ Semplificazioni contabili, e determinazione forfettaria delle imposte sui redditi e dell'IVA.

¹⁰⁴ Art.149 del TUIR.

¹⁰⁵ Possibilità per la società sponsor di detrarre interamente dal proprio reddito la spesa sostenuta.

¹⁰⁶ Per l'esposizione di cartelloni all'interno di impianti con capienza inferiore a 3.000 posti.

¹⁰⁷ La Legge finanziaria del 2000 (488/1999) all'Art 12 prevede che, gli utilizzi di Gas naturale negli impianti sportivi, adibiti esclusivamente ad attività dilettantistica e gestiti senza fine di lucro, possono essere defiscalizzati.

- Detrazione per iscrizione a corsi sportivi¹⁰⁸, “*se gli impianti sportivi sono gestiti da soggetti giuridici diversi da quelli di cui alla lettera a), pubblici o privati, anche in forma di impresa*”¹⁰⁹.

Ora andando a vedere se gli enti del terzo settore che fanno sport posso applicare le agevolazioni sui compensi previste per le società e associazioni sportive dilettantistiche, dagli articoli 67-69 del TUIR possiamo evincere che le agevolazioni riguardino “*qualunque organismo, comunque denominato, che persegua finalità sportive dilettantistiche*”.

Ne consegue quindi che anche gli enti del terzo settore, se regolarmente iscritti all’apposito registro, potrebbero usufruire delle agevolazioni. Logicamente non deve essere impedito da nessun’altra norma.

Analizzando più in dettaglio il D.lgs. 117/2017:

*“Al fine di sostenere l'autonoma iniziativa dei cittadini che concorrono, anche in forma associata, a perseguire il bene comune, ad elevare i livelli di cittadinanza attiva, di coesione e protezione sociale, favorendo la partecipazione, l'inclusione e il pieno sviluppo della persona, a valorizzare il potenziale di crescita e di occupazione lavorativa, in attuazione degli articoli 2, 3, 4, 9, 18 e 118, quarto comma, della Costituzione, il presente Codice provvede al riordino e alla revisione organica della disciplina vigente in materia di enti del Terzo settore.”*¹¹⁰

Qualche perplessità sorge all’art. 17 dove prevede espressamente che:

- *“Gli enti del Terzo settore possono avvalersi di volontari nello svolgimento delle proprie attività e sono tenuti a iscrivere in un apposito registro i volontari che svolgono la loro attività in modo non occasionale.*
- *Il volontario è una persona che, per sua libera scelta, svolge attività in favore della comunità e del bene comune, anche per il tramite di un ente del Terzo settore, mettendo a disposizione il proprio tempo e le proprie*

¹⁰⁸ Art.15 del TUIR, punto i) quinquies “*Dall'imposta lorda si detrae un importo pari al 19 per cento dei seguenti oneri sostenuti dal contribuente, se non deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formare il reddito complessivo [...]*

le spese, per un importo non superiore a 210 euro, sostenute per l'iscrizione annuale e l'abbonamento, per i ragazzi di età compresa tra 5 e 18 anni, ad associazioni sportive, palestre, piscine ed altre strutture ed impianti sportivi destinati alla pratica sportiva dilettantistica rispondenti 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”

¹⁰⁹ Decreto 28 marzo 2007, G.U. 106 del 09 maggio 2007, art. 1 lettera b).

¹¹⁰ D.lgs. 117/2017 “noto come codice del terzo settore”

capacità per promuovere risposte ai bisogni delle persone e delle comunità beneficiarie della sua azione, in modo personale, spontaneo e gratuito, senza fini di lucro, neanche indiretti, ed esclusivamente per fini di solidarietà.

- *L'attività del volontario non può essere retribuita in alcun modo nemmeno dal beneficiario. Al volontario possono essere rimborsate dall'ente del Terzo settore tramite il quale svolge l'attività soltanto le spese effettivamente sostenute e documentate per l'attività prestata, entro limiti massimi e alle condizioni preventivamente stabilite dall'ente medesimo. Sono in ogni caso vietati rimborsi spese di tipo forfetario.*
- *Ai fini di cui al comma 3, le spese sostenute dal volontario possono essere rimborsate anche a fronte di una autocertificazione resa ai sensi dell'articolo 46 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, purché non superino l'importo di 10 euro giornalieri e 150 euro mensili e l'organo sociale competente deliberi sulle tipologie di spese e le attività di volontariato per le quali è ammessa questa modalità di rimborso. La disposizione di cui al presente comma non si applica alle attività di volontariato aventi ad oggetto la donazione di sangue e di organi.*
- *La qualità di volontario è incompatibile con qualsiasi forma di rapporto di lavoro subordinato o autonomo e con ogni altro rapporto di lavoro retribuito con l'ente di cui il volontario è socio o associato o tramite il quale svolge la propria attività volontaria.”*

Viene previsto espressamente che per il volontario sono vietati espressamente rimborsi e quindi la sua attività non può essere retribuita in alcun modo.

Risulta quindi difficile che i volontari del terzo settore dediti allo sport dilettantistico possano ricevere rimborsi e a maggior ragione i compensi.

Le associazioni sportive dilettantistiche che risultano iscritte nei registri delle Onlus, dovranno fare una scelta, ossia dovranno decidere se rimanere solo sportive iscritte nel registro CONI o entrare a far parte del registro del terzo settore.¹¹¹

¹¹¹ Scelta necessaria vista l'abrogazione degli articoli 10 e successivi del D.lgs. 460/1997, cosa che accadrà dal periodo di imposta successivo alla definitiva entrata in vigore del registro unico del terzo settore.

Per chi decide di iscriversi al registro unico del terzo settore, ci sono delle agevolazioni che vanno a fronteggiare le perdite che si dovranno sostenere¹¹²:

- Rapporti con gli enti pubblici;¹¹³
- Art.67 D.lgs 117/2017, accesso al credito agevolato;
- Art.69 D.lgs.117/2017, accesso al fondo sociale europeo;
- Art.70 D.lgs.117/2017, strutture e autorizzazioni temporanee per manifestazioni pubbliche;
- Art.71 D.lgs.117/2017, locali utilizzati;
- Possibilità di godere dei servizi che saranno erogati dai centri di servizio per il volontariato e delle risorse finanziarie previste dagli articoli 72-75 D.lgs.117/2017.

Nell'elenco precedente sono stati elencati alcuni dei vantaggi extra-fiscali che riguarderanno gli enti che decideranno di iscriversi nel registro unico degli enti del terzo settore.

Non potranno invece accedere ai titoli di solidarietà, i quali rappresentano forme di finanziamento riferite agli enti del terzo settore ma che svolgono attività non commerciale.

Un'ultima agevolazione fiscale è quella che riguarda le organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale. Se il loro volume d'affari è inferiore a 130.000,00 euro, avranno la possibilità di applicare l'articolo 86 del D.lgs. 117/2017 che anche se per un ammontare minore appare più vantaggioso di quello previsto dalla Legge 398/1991.¹¹⁴

L'iscrizione ONLUS e quella futura di ETS comportano il vantaggio della deduzione o detrazione fiscale per i soggetti che eseguono donazioni a questi enti. Ma se si guarda alla possibilità di beneficiare dell'istituto del cinque per mille, sia le relative disposizioni del D.lgs. 3 luglio 2017, n. 111 – emanato sempre in base alla legge delega per il terzo settore – ne prevede come destinatari sia tutti gli ETS, ma anche le associazioni sportive dilettantistiche, riconosciute ai fini sportivi dal CONI a norma di legge, che svolgono una rilevante attività di interesse sociale.

¹¹² Non si possono più applicare le agevolazioni previste dalla Legge 398/1991 e gli articoli 148-149 del TUIR.

¹¹³ Articoli 55 e 56 del D.lgs. 117/2017.

¹¹⁴ G.Martinelli, “ Sport e terzo settore”, Euroconferencenews, settembre 2018.

Dalle istruzioni dell’Agenzia delle entrate, deve trattarsi di associazioni in cui sia presente il settore giovanile e che sono affiliate a una Federazione sportiva nazionale o a una disciplina sportiva associata o a un Ente di promozione sportiva riconosciuti dal Coni.

Inoltre le associazioni devono svolgere prevalentemente una delle seguenti attività:

- avviamento e formazione allo sport dei giovani di età inferiore a 18 anni
- avviamento alla pratica sportiva in favore di persone di età non inferiore a 60 anni
- avviamento alla pratica sportiva nei confronti di soggetti svantaggiati in ragione delle condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari.”¹¹⁵

DECORRENZA NOVITÀ DEL TERZO SETTORE:

“Le modifiche recate dal Codice del Terzo settore all’ambito soggettivo di applicabilità del regime agevolativo di cui alla legge n. 398 del 1991 troveranno applicazione a decorrere dal termine previsto dall’articolo 104, comma 2, del CTS, vale a dire a decorrere dal periodo d’imposta successivo all’autorizzazione delle Commissione europea – prevista per talune disposizioni fiscali del medesimo Codice – e, comunque, non prima del periodo d’imposta successivo di operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore, la cui istituzione è stabilita dal medesimo CTS.

Pertanto, sino al termine di cui al citato articolo 104, comma 2, del Codice del Terzo settore, l’ambito soggettivo di applicazione del regime di favore di cui alla legge n. 398 del 1991 resta invariato.”¹¹⁶

¹¹⁵ R.Rizzardi, “Il codice del terzo settore: una sistemazione da completare”, rivista GDF n.4, 2018. Pag.994.

¹¹⁶ Agenzia delle Entrate, “Circolare N.18/E”, 1° agosto 2018 Pag. 31.

CONCLUSIONE:

Il campo dello sport dilettantistico è in continua evoluzione, tantissime novità sono state apportate negli ultimi anni. Moltissimi aggiornamenti sono proprio del 2018.

Gli enti sportivi hanno raggiunto dimensioni simili a quelle del settore economico commerciale. La frequenza dei controlli, sulla regolarità delle azioni, però è ancora limitata a causa di norme o incomplete o di varia interpretazione. Anche se grazie alle modifiche recenti, apportate negli ultimi anni, come ad esempio il registro CONI 2.0 o il modello EAS, si sta sempre più limitando l'esistenza sul mercato di società o associazioni fittizie, costituite esclusivamente per ottenere un guadagno derivante dalle molte agevolazioni fiscali che riguardano questo settore.

Gli adempimenti, che devono essere seguiti da parte degli enti sportivi, sono volti sicuramente a evitare che sotto una veste formale di ente non commerciale si nasconda un'attività che svolge attività d'impresa.

Anche il codice unico del terzo settore rappresenta una rilevante e positiva novità nel mondo dello sport dilettantistico. Infatti, come esposto anche nel trattato, sono previste numerose agevolazioni fiscali per chi decide di entrare o comunque iscriversi direttamente in questo ramo.

Lo sport rappresenta una grande ricchezza per la società moderna. L'obiettivo dovrà essere quello di apportare delle modifiche per cercare di regolarizzare il più possibile questa attività per lasciarla incontaminata anche fuori dal campo da gioco.

Come ben sappiamo però, ancora oggi, sia negli uffici che sul campo da gioco ci sono situazioni che danneggiano l'immagine dello sport.

Il Legislatore unito alle azioni svolte dalle Federazioni Nazionali e quella del Comitato Olimpico Nazionale Italiano, guardando anche delle ultime modifiche apportate, sta decisamente riuscendo a regolamentare il settore.

Anche se il lavoro non è ancora terminato, anzi forse è appena iniziato, siamo sulla buona strada per raggiungere il risultato migliore.

BIBLIOGRAFIA:

A. Fantozzi, F. Paparella, *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, CEDAM, Milano, 2014.

Agenzia delle Entrate “Associazioni Sportive Dilettantistiche come fare per non sbagliare” L. Morlino e R. Quarto, Torino 2015.

C. De Stefanis, A. Quercia, *Associazioni sportive dilettantistiche e società sportive: disciplina civilistica, aspetti amministrativi e gestionali, trattamento fiscale, formulario su cd rom 2^a ed* Editore Maggioli, Rimini 2010.

CONI, Allegato A, *dilettantistiche, Regolamento di funzionamento del registro nazionale delle associazioni e società sportive* 18 luglio 2017.

F. Tesauro, *Istituzioni di diritto Tributario*, Utet Giuridica, Torino, 2012.

FIPAV, Centro Studi, *Regime forfetario Legge 398/1991: aumenta il limite a 400 mila euro*, Roma 2016.

G. Martinelli, M.Saccaro, *Sport dilettantistico: come gestirlo*, IPSOA, Milano, 2013.

L. Caramaschi, *Le associazioni e le società sportive dilettantistiche*, Euroconference, Verona, 2017.

L. Letizia, *Lo sport bonus tra le misure fiscali dell'ultima legge di bilancio*, Amministrativamente, fascicolo n.1-2, 2018.

L.Rita Corrado, R.Lupi, *Associazioni sportive tra ricchezza non registrata ed evasione interpretativa*, Dialoghi tributari n.1, 2012.

R. Carmina, *Il regime fiscale degli enti sportivi dilettantistici: teorie, analisi critiche e spunti di approfondimento*, Il fisco, 2015

R.Rizzardi, “*Il codice del terzo settore: una sistemazione da completare*”, rivista GDF n.4, 2018.

SITOGRAFIA:

F.Giovanni Poggiani, *In morte prematura delle società sportive dilettantistiche lucrative*, Ratio Mattino, 2018.

G.Martinelli, *Sport e terzo settore*, Euroconferencenews, settembre 2018.

G.Martinelli, *I Requisiti richiesti per essere una Associazione Sportiva*, Euroconferencenews, luglio 2018.

G.Martinelli, *Il lavoro sportivo dilettantistico dopo le recenti novità*, Euroconferencenews, luglio 2018.

NORMATIVA E PRASSI DI RIFERIMENTO:

Testo Unico delle Imposte sui redditi: (online: <http://www.altalex.com/>).

Legge 398/1991 “disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche” (online: <http://www.normattiva.it/>).

Decreto del Presidente della Repubblica 600/1973, (online: <http://www.fiscoetasse.com/>).

Decreto del Presidente della Repubblica 633/1972, (online: <http://www.fiscoetasse.com/>).

Decreto Legislativo n. 117 del 3 luglio 2017, “codice del terzo settore”, (online).

Legge 289/2002 “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale

dello Stato (legge finanziaria 2003)”, (online).

Agenzia delle Entrate Circolare 18/E 1 agosto 2018, (online:
<http://www.agenziaentrate.gov.it/>).

Agenzia delle Entrate Circolare 45/E 29 ottobre 2009, (online:
<http://www.agenziaentrate.gov.it/>).

Agenzia delle Entrate *“Software di controllo per le Comunicazioni dei dati rilevanti ai fini fiscali da parte degli Enti associativi (EAS)”*

Le Associazioni e le Società Sportive Dilettantistiche

Relatore:
Prof. Marchetti Fabio

Candidato:
Mei Niccolò

Matricola:
688711

Anno accademico 2017/2018

Forme Giuridiche previste per lo sport dilettantistico:

Società Sportive Dilettantistiche non lucrative:

Il Legislatore con la Legge n.289/2002, consente lo svolgimento di attività sportiva dilettantistica anche a enti con questa veste giuridica.

Oltre a rispettare tutte le formalità imposte dalla legge, dovrà rispettare anche quelle previste dal regolamento del CONI o comunque della federazione dove intende affiliarsi.

Le Associazioni Sportive Dilettantistiche:

Disciplinate dalla Legge n.389/1991, possono essere costituite sia in forma riconosciuta che non.

Per la costituzione dovranno essere seguite le direttive imposte dal comma 18 dell'art.90 Legge 289/2002.

Dovranno rispettare le direttive imposte dal CONI o comunque della Federazione in cui decide di affiliarsi.

L'attività dilettantistica si differenzia da quella professionistica per un diverso trattamento fiscale e una diversa natura giuridica.

Per questo ente sono riconosciuti 3 differenti regimi contabili: ordinario, semplificato, forfettario.

Società Sportive Dilettantistiche Lucrative:

Introdotte dalla Legge di Bilancio 2018, ma immediatamente soppresse dal "decreto dignità" convertito in Legge dalla n.96/2018.

Le Imposte Dirette (1/2):

IRES



Per La determinazione del reddito possono essere utilizzati diversi regimi contabili. Possiamo quindi basarci sulla disciplina:

- Degli art- 143-149 del TUIR;
- Della Legge 633/1972;
- Della Legge 389/1991.

È Importante distinguere che tipo di attività viene svolta dall'Ente in questione.
Attività Istituzionale o
Attività Commerciale.

Deduzione
forfettaria del 97%.

Tra i diversi regimi applicabili distinguiamo tra:

- Ordinario, obbligatorio per chi nell'esercizio precedente generi ricavi commerciali superiori a €400.000 per prestazione di servizi e €700.000 per altre attività;
- Semplificato, non devono essere superati i limiti sopra descritti;
- Forfettario, distinguiamo tra 2 tipi differenti, quello previsto dall'art.145 del TUIR e quello più comunemente utilizzato nel mondo sportivo dilettantistico ossia quello previsto dalla Legge 389/1991.

Le Imposte Dirette (2/2):

IRAP

3,9%

Sistema retributivo: delineato dall'art. 10 comma 1 D.lgs. n. 446/1997, prevede la determinazione della base imponibile per tutti gli enti che esercitano attività istituzionale. La base imponibile è dato dalla sommatoria dei redditi corrisposti al personale dipendente, dei redditi assimilati e dei compensi erogati per collaborazione coordinata e continuativa. All'ammontare precedente dovranno essere detratte le deduzioni previste dall'art.11.

Sistema misto: regolato a sua volta dal comma 2 dell'art. 10 D.lgs. n.446/1997, sarà applicato a quegli enti che svolgono sia attività istituzionale che commerciale. In tal caso, bisogna fare un'ulteriore distinzione a seconda del regime che detti enti hanno deciso di adottare ossia quello ordinario o quello forfettario.

Le Imposte Indirette (1/2):

Legge 398/1991:

Per l'ammissione e l'utilizzo di questo regime fiscale devono essere rispettati due requisiti:

Oggettivo, relativo ai proventi commerciali annui, i quali non devono superare la soglia limite di 400.000 euro.

Soggettivo, ovvero è un regime che può essere adottato solo da chi ha ricevuto il riconoscimento CONI e che quindi pratica attività sportiva dilettantistica.

Le detrazioni previste dal Legislatore sono pari al 50% per le operazioni imponibili e al 33% per le cessioni/concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica connessi all'intrattenimento.

Imposta

Valore

Aggiunto

D.P.R. 633/1972:

Le associazioni sportive o società sportive che svolgono sia attività commerciale che istituzionale, dovranno tenere la contabilità separata per le due attività, così da poter determinare la natura delle singole operazioni effettuate. Se l'ente svolge sia attività istituzionale che commerciale e tiene le due attività separate, per la determinazione dell'importo da portare in detrazione si utilizza una specifica regola detta "pro rata"

Le Imposte Indirette (2/2):

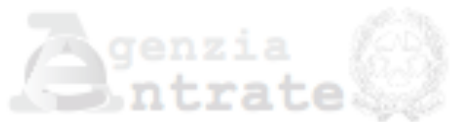
l'importo dell'**imposta di registro**, che le associazioni e società sportive dilettantistiche devono pagare per gli atti costitutivi e di trasformazione delle stesse, è pari a €200. Oltre che in quota fissa, può essere calcolata anche proporzionalmente e può variare a seconda del valore dei beni che vengono conferiti al momento dell'atto costitutivo.

Per le associazioni e società sportive dilettantistiche, che non possono beneficiare delle agevolazioni fiscali, il costo della **tassa per la concessione governativa** è pari a 67,00 euro ogni 500 pagine di registro, che devono essere tenuti obbligatoriamente per legge o che sono tenuti volontariamente dall'ente.

L'**imposta di bollo** è sempre dovuta da parte delle associazioni e società sportive dilettantistiche. Dovranno provvedere al versamento per atti, documenti, istanze, contratti o comunque per le copie di questi, estratti e certificazioni o attestazioni da esse stesse richieste.

L'esenzione dal pagamento viene riconosciuta solo alle Federazioni Sportive e per gli Enti di promozione riconosciuti dal CONI.

In qualunque modo realizzata dalle società e associazioni sportive dilettantistiche, rivolta all'interno degli impianti dalle stesse utilizzati per manifestazioni sportive dilettantistiche con capienza inferiore a 3.000 posti, è esente dall'**imposta sulla pubblicità**.



Il modello EAS è un prospetto obbligatorio che deve essere presentato da tutte le associazioni e società sportive dilettantistiche attraverso il quale vengono forniti dati e notizie rilevanti all'Agenzia delle Entrate, la quale deve scoprire eventuali posizioni di indebito utilizzo delle agevolazioni fiscali previste dal TUIR all'Art 148 e dalla disciplina IVA Art. 4 del D.P.R. n. 633/72.

EAS

MODELLO PER LA COMUNICAZIONE DEI DATI RILEVANTI AI FINI FISCALI DA PARTE DEGLI ENTI ASSOCIATIVI

Articolo 30 del decreto legge 29 novembre 2008, n. 185,
convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2

Mod. N.

DATI RELATIVI ALL'ENTE	Codice IVA	Soggetti obbligati: Chi adotta il regime forfettario alla Legge 398/1991.			
Chi deve presentare il modello?	Denominazione	Compilazione semplificata: troviamo quegli enti già iscritti a determinati elenchi, registri o albi.			
Sede legale	Codice Comune	Provincia (sigla)	C.a.p.	Codice Comune	
	Tipologia	Numero civico	Frazione		
RAPPRESENTANTE LEGALE	Codice fiscale				
	Cognome	Nome			Sexo
	Data di nascita giorno mese anno	Comune (o Stato estero) di nascita			(barrare la risposta) F <input type="checkbox"/>
	Telefono	Fax	Indirizzo di posta elettronica		Provincia (sigla)

Presentazione entro 60 giorni dalla costituzione.

7

REGISTRO CONI 2.0

Le novità introdotte con il Registro 2.0 indicano una volontà chiara di avere un censimento del mondo delle associazioni sportive, la struttura è stata pensata per avere una scheda unica e dettagliata di ogni associazione.

L'iscrizione al Registro è obbligatoria per tutti gli affiliati:

- delle Federazioni Sportive Nazionali (FSN);
- delle Discipline Sportive Associate (DSA);
- degli Enti di Promozione Sportiva (EPS).

Il CONI è l'unico organismo che può certificare la reale attività sportiva svolta da ASD e SSD e quindi per usufruire delle disposizioni previste dall'art.90 legge 27 dicembre 2002 è necessario il riconoscimento del CONI.



COLLABORAZIONI NELLE ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE:

I compensi sportivi dilettantistici, a partire dal 1 gennaio 2018, saranno incrementati dalla previgente soglia di 7.500,00 euro alla nuova soglia di 10.000,00 euro annui.

Anche rimborsi per spese analitici, comprese le indennità chilometriche, se adeguatamente documentati, non saranno soggetti a tassazione e potranno essere sommati alla nuova soglia esente di 10.000,00 euro.

Se il compenso complessivamente incassato dallo sportivo nel corso dell'anno solare superasse la soglia esente di 10.000,00 euro, il sodalizio che eroga il compenso dovrebbe operare una ritenuta corrispondente al primo scaglione di imposta.

L'art. 1, c. 358, della Legge di Bilancio 2018 afferma che le prestazioni rese a fini istituzionali nei confronti di sodalizi sportivi, Federazioni sportive nazionali, Discipline Sportive associate ed Enti di promozione Sportiva, come individuate dal Coni, costituiscono oggetto di “contratti di collaborazione coordinata e continuativa” e che i compensi derivanti dai contratti di collaborazione coordinata e continuativa stipulati da ASD/SSD costituiscono redditi diversi.

Quindi, continueranno a beneficiare dell'esenzione dal pagamento dei contributi previdenziali, qualunque sia l'ammontare del compenso erogato, mentre a livello fiscale si continuerà ad applicare il trattamento agevolato, con l'incremento della soglia esente a 10.000,00 euro annui.

La legittima erogazione delle somme indicate, ritenute redditi diversi, presuppone che il soggetto erogante sia affiliato a una delle seguenti strutture: al CONI o a Federazioni sportive nazionali.

RIFORMA DEL TERZO SETTORE:

Con il decreto legislativo 117 del 2017, noto come codice del terzo settore, possiamo ritenere completa e operativa la riforma del terzo settore. Nella suddetta, per l'ambito dello sport dilettantistico, è intervenuta anche l'Agenzia delle Entrate con la circolare 18/E del 1 agosto 2018.

Ora le ASD e le SSD, a seguito dell'approvazione della riforma del terzo settore, dovranno scegliere se:

Non iscriversi al registro nazionale degli enti del terzo settore, conservando le agevolazioni fiscali ad esse specificatamente riservate dalla vigente disciplina.

Entrare a far parte del terzo settore e quindi usufruire delle agevolazioni previste per tali enti.

Pertanto fino a tale giorno la L.398/91 resta invariata e applicabile.

Con l'applicazione definitiva del D.lgs. 117/2017, i soggetti sportivi che decideranno di entrare nel registro unico del terzo settore, perderanno sicuramente la possibilità di applicare la Legge 398/1991 e degli articoli 148-149 del TUIR. Oltre alla perdita delle agevolazioni previste per le imposte indirette.

Le modifiche recate dal Codice del Terzo settore troveranno applicazione a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione delle Commissione europea