

## Iscrizione ai due registri, cumulo dei benefici

di **Gabriele Sepio**

Sport e terzo settore. Un binomio che valorizza lo sport come disciplina olimpica, ma anche come veicolo di inclusione e integrazione sociale. Questo aspetto emerge chiaramente dalla riforma del Terzo settore. L'articolo 5 del Codice del Terzo settore (Dlgs 117/2017, noto come Cts) e l'articolo 2 del Dlgs 112/2017 (decreto sull'impresa sociale), infatti, contemplano espressamente «organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche» tra le attività istituzionale di interesse generale degli enti del Terzo settore (Ets) e delle nuove imprese sociali.

Si apre quindi per numerose associazioni/società sportive dilettantistiche (Asd e Ssd) la possibilità di accedere a nuovi regimi, che in alcuni casi potrebbero risultare più adatti alla struttura dell'ente.

### I REQUISITI SOGGETTIVI

**1** Riguardo ai requisiti soggettivi va detto, prima di tutto, che lo svolgimento dell'attività sportiva indicato dalla riforma non coincide necessariamente con le discipline riconosciute dal Coni. L'ente pertanto potrà svolgere anche attività sportive non contemplate nel registro Coni, unitamente ad altre attività di interesse generale indicate dalla riforma.

### I DUE REGISTRI

**2** L'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore (Runts) non farà venire meno quella al Registro Coni. Gli enti iscritti in entrambi i registri (circolare 18/E, del 1° agosto 2018) potranno dunque cumulare una serie di benefici scegliendo la forma giuridica più adatta. Si pensi, per esempio, alle agevolazioni per i compensi agli sportivi in base all'articolo 67 del Tuir: stando almeno al tenore del Cts, non verranno meno per gli enti che si iscriveranno anche nel nuovo Registro del terzo settore.

### LE NUOVE AGEVOLAZIONI

**3** Per gli enti non riconosciuti dal Coni, la riforma apre la possibilità di accedere a un pacchetto di agevolazioni totalmente nuovo, prima non presente. Per gli enti riconosciuti è un'opportunità da valutare attentamente in termini di convenienza tenendo conto, ad esempio, che il regime fiscale della legge 398/1991 verrà sostituito da un altro regime agevolato.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

# NORME & TRIBUTI FOCUS

Il Sole **24 ORE**

Mercoledì 18 Dicembre 2019  
www.ilssole24ore.com/focus

DOPO LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE

# Sport dilettantistico fisco e governance

ILLUSTRAZIONE DI STEFANO MARRA



## ALL'INTERNO

### NUOVA GOVERNANCE

**Responsabilità professionali sul modello Spa**

**Manfredonia e Sepio** - pagina 5

### CONTABILITÀ

**La scelta per il Runts impatta sulla rendicontazione**

**Mancino** - pagina 6

### FORFETTARI

**Iva agevolata solo per le attività connesse e istituzionali**

**Martinelli** - pagina 8

### SOCIETÀ

**Quando è possibile l'assimilazione alle associazioni**

**Lembo** - pagina 14

### IFOCUS DEL SOLE 24 ORE

Il Sole 24 ORE, Milano, Sett. n. 42.  
In vendita abbinata obbligatoria  
con Il Sole 24 ORE a € 2,50 (Il focus del  
Sole 24 ORE € 0,50 + Il Sole 24 ORE € 2,00)

Chiuso in redazione il 14 dicembre 2019



9772282452006

## La carta d'identità

### PRATICANTI E ORGANIZZAZIONI

# Il 60% fa sport con gli Enti di promozione

**I 15 organismi coinvolgono 7,7 milioni di tesserati di 95mila realtà**

**Damiano Lembo**

Enti di promozione sportiva con grandi numeri: i 15 enti attualmente riconosciuti dal Coni coinvolgono oltre 7,7 milioni di tesserati e quasi 95mila società sportive, pari a circa il 60% dei soggetti che praticano sport in Italia. Nati in epoche diverse, gli Enti di promozione sportiva, inizialmente chiamati Enti di propaganda, sono espressione di realtà associative e ideologiche differenti e in qualche caso, antitetiche. Alcuni appaiono nel dopoguerra come emanazione di organizzazioni politiche e sociali, volte a favorire l'aggregazione dei giovani avviandoli alla promozione e allo sviluppo della loro personalità psicofisica.

È il caso ad esempio del Csi (nato nel 1944 per iniziativa dell'Azione cattolica), della Libertas (voluta nel 1945 da Alcide De Gasperi) del Cusi (1947), della Uisp (nata nel 1948 e vicina al Pci e al Psi), nonché dell'Endas (nata nel 1949 con stampo laico e libertario).

Altri seguono in anni successivi: l'Us Acli nasce nel 1963, promossa dalle Acli; lo Csain nel 1964, su iniziativa di Confindustria; le Pgs nel 1967, improntate sugli insegnamenti di Don Bosco; l'Acsi nel 1960, l'Aics nel 1962 di ispirazione socialista, lo Csen nel 1964 di ispirazione liberale. Sono soggetti privati che perseguono fondamentalmente uno scopo promozionale dell'attività fisica non agonistica, fornendo la possibilità di praticare attività ludico-sportive con finalità ricreative, formative e sociali. Si tratta dei precursori di quello «sport per tutti» che nel 1975 fu riconosciuto per la prima volta dal Consiglio d'Europa in base a due principi: il diritto di ogni cittadino alla pratica e il ruolo che lo sport riveste nello sviluppo socio-culturale del Paese.

Il riconoscimento da parte del Coni (già previsto dalla legge 426/42), avvenne solo successivamente, in forza del Dpr 530/74.

Il compito di operare la promozione sportiva è comunque svolto dagli Enti di promozione e dalle Federazioni riconosciute dal Coni in modo diverso, secondo le peculiarità delle loro specifiche im-

stazioni e dei loro ruoli. Le Federazioni hanno infatti per fine istituzionale la promozione, l'organizzazione, lo sviluppo e la disciplina dello sport a prevalente indirizzo agonistico in campo nazionale e internazionale mentre gli Enti lo individuano privilegiando finalità formative e sociali anche quando le attività vengono esercitate con modalità tipiche dell'agonismo (campionati, gare, tornei).

Le differenti caratteristiche delle Federazioni e degli Enti non impediscono la partecipazione, da parte delle società sportive, alla vita sociale di entrambi gli organismi; caratteristica, questa, che arricchisce la proposta sportiva raggiungendo un bacino di utenza il più ampio e disparato possibile. Un colpo d'occhio sugli Enti, dai primi riconosciuti a quelli più recenti, quali Asi, Msp, Opes, Asc, rivela una presenza mai banale nella storia del nostro Paese.

Alla chiusura del ciclo degli anni '80 in cui gli Enti sembrano vivere situazioni di ambivalenza, riflettendo la realtà di tempi nuovi e di problemi inediti, incontrando un mondo dello sport tuttavia ancora capace di esprimere una sua ricchezza vera, rappresentata dalle società sportive, dagli atleti, dai tecnici, dai dirigenti e da quanti puntano sullo sport, ritenendolo uno degli elementi vitali di crescita personale e sociale.

Gli anni '90 evidenziano la sottolineatura di alcune parole-chiave comuni a tutti gli Enti: solidarietà, sport dei cittadini, diritti, volontariato e professionalità, emarginazione, socialità, etica nuova dello sport, cittadinanza. Questi stessi anni sono anche quelli della diffusione del binomio Sport-Salute che sostiene la prevenzione e l'assunzione di stili di vita corretti e incomincia a essere una motivazione prevalente della pratica; si evidenzia l'inizio di un'attenzione nuova verso le istituzioni e alla ripresa di un rapporto tra Enti e autonomie locali che, a metà degli anni '70, a fronte della legge 382 e dei suoi decreti, era nato come alleanza tra enti locali e promozione sportiva.

All'entrata del terzo millennio, il percorso degli Enti continua con diversità di approccio ai problemi e con difficoltà sul piano di un welfare per nuova cittadinanza e un rapporto più stretto con la Ue.

Oggi gli Enti di promozione sportiva cercano un dialogo forte con tutte le istituzioni in vista dei decreti attuativi della riforma dello sport e il quadro in via di definizione sulla riforma del Terzo settore.

### Il quadro di riferimento

#### IL RUOLO SOCIALE



#### L'universo

Il mondo sportivo dilettantistico rappresenta uno strumento di educazione, inclusione sociale, aggregazione e sviluppo sociale della comunità. I quindici enti di promozione sportiva attualmente riconosciuti dal Comitato olimpico nazionale italiano (Coni) coinvolgono oltre 7.770.000 tesserati sportivi, quasi 95mila società sportive che equivalgono a circa al 60% di coloro che praticano sport in Italia. Circa il 13% degli abitanti

in Italia è tesserato presso un ente di promozione sportiva. Nella fascia di età tra 0 e 35 anni, quasi uno su due dei soggetti che praticano sport in Italia è tesserato presso un ente di promozione sportiva, mentre nella fascia di età tra i 14 e i 17 anni la quota di tesserati sale quasi all'87,5% (nove praticanti sport su dieci). Il mondo dello sport rappresenta l'1,8% del prodotto interno lordo italiano. Di questo, il 60% è prodotto dagli enti di promozione sportiva

#### IL NORMA BASEE



#### Le Asd e le Ssd

La pratica dello sport in forma non professionistica ha avuto per decenni come attore esclusivo il veicolo associativo. Le associazioni sportive dilettantistiche, per effetto di quanto previsto nel Libro I - Titolo II - del Codice civile, possono assumere la forma dell'associazione priva di personalità giuridica (articoli 36 e seguenti) ovvero quella di ente riconosciuto dotato di autonomia patrimoniale perfetta (articoli 14 e seguenti).

Dal 2003, per effetto dell'articolo 90 della legge 289/2002, alle associazioni sportive dilettantistiche (riconosciute o non riconosciute) si affianca la figura della società sportiva dilettantistica (di capitali) costituita nella forma "non profit". Le società, ex articolo 90 della legge 289/2002, possono quindi fruire del trattamento di favore proprio delle associazioni sportive dilettantistiche specificando - nella denominazione sociale - la finalità sportiva dilettantistica

#### LA FUNZIONE DEL CONI



#### Il Registro 2.0

Il nuovo Registro nazionale delle associazioni e società sportive dilettantistiche cerca di alzare le barriere prevedendo nuovi, più pregnanti requisiti per riaffermare la funzione "protettiva" - ai fini fiscali e previdenziali - dell'iscrizione. Ciò a beneficio degli enti, che potranno giovare di una sorta di riconoscimento rafforzato, che certifica l'effettività della natura sportivo-dilettantistica delle associazioni e società iscritte, tutelando anche in sede di

controlli. Il Coni, infatti, è l'unico organismo certificatore (articolo 7, comma 2 della legge 136/2004) che può garantire che le associazioni e società che svolgono seriamente attività sportiva dilettantistica possano usufruire dei benefici fiscali e previdenziali riservati allo sport dal legislatore. Pertanto, sulla base di tali principi le discipline sportive ammesse sono quelle riconosciute dal Cio; dal Gaisf e da Fsn e Dsa

**Riconoscimento.** Con l'avvento del Registro 2.0 il Comitato olimpico ha previsto nuovi requisiti

## Un unico organismo certifica le

**Andrea Mancino**

L'istituzione del Registro nazionale delle associazioni e società sportive dilettantistiche (legge 186/04) sancisce il definitivo ruolo del Coni come unico organismo certificatore in grado di garantire che le società e le associazioni sportive dilettantistiche (Ssd e Asd), che svolgono effettivamente attività sportiva, possano usufruire dei benefici fiscali e previdenziali riservati dal legislatore allo sport. La delicatezza di tale compito è stata colta dalla nuova governance del Coni, che, con delibera del Consiglio nazionale (1574/2017), ha emanato un regolamento volto a rendere il Registro

uno strumento affidabile di certificazione, attraverso una profonda revisione delle discipline sportive che consentono l'iscrizione e l'adozione di sistemi volti a verificare l'attività sportiva, didattica e formativa svolta dalle associazioni e dalle società sportive dilettantistiche sotto l'egida dagli organismi affiliati. Con l'avvento, poi del Registro 2.0 il Coni ha previsto nuovi e più pregnanti requisiti per riaffermare la funzione dell'iscrizione a beneficio dei soli enti che - ove correttamente riconosciuti - potranno giovare di un riconoscimento rafforzato che certifichi l'effettiva natura sportivo dilettantistica di Asd e Ssd.

Ed è in tale contesto che si è proceduto a revisionare l'elenco delle discipline sportive la cui pratica consente l'iscrizione nel registro.

La definizione di sport a cui si fa comunemente riferimento è quella contenuta nell'articolo 2 della Carta europea dello sport (emanata dal consiglio di Europa il 15 maggio 1992) che concepisce lo sport come qualsiasi forma di attività fisica che, attraverso una partecipazione organizzata o non, si ponga l'obiettivo di migliorare la condizione fisica e psichica nonché lo sviluppo delle relazioni sociali. Una definizione questa piuttosto generica, che negli anni ha permesso il proliferare di discipline

## IL CTS



### Il terzo settore

Lo sport dilettantistico rientra tra le attività di interesse generale degli enti del Terzo settore (Ets). Il Dlgs 117/2017, infatti, si riferisce allo sport in senso generale, come organizzazione e gestione di attività non professionistiche, a prescindere dal riconoscimento da parte del Coni. Numerose sono le associazioni e le società che operano in questo campo, molte delle quali riconosciute dal Coni e affiliate a federazioni/enti di promozione sportiva che con la riforma del

Terzo settore potranno valutare se iscriversi o meno nel Registro unico nazionale del Terzo settore (Runts), con risvolti importanti sotto il profilo fiscale a seconda della sezione in cui decideranno di entrare.

Certamente, la riforma offre la possibilità di accedere al Terzo settore a tutti gli enti che utilizzano lo sport come strumento per favorire l'inclusione sociale e il benessere della collettività, anche quando si tratti di discipline non riconosciute o attività "miste"

## LE TASSE E I REDDITI



### Il regime fiscale

Sotto il profilo fiscale, le Asd applicano, in quanto enti associativi, le disposizioni dell'articolo 148 del Tuir, compresa la decommercializzazione dei corrispettivi specifici versati dagli associati per le attività svolte in attuazione degli scopi istituzionali. Per le attività commerciali le Asd possono optare per il regime della legge 398/1991, che consiste ai fini Ires nella determinazione forfetaria del reddito con coefficiente del 3% fino a 400mila euro di ricavi annui e, ai fini Iva, in una detrazione forfetaria (articolo 74, comma 6 del Dpr

633/1972). All'opzione per tale regime è legata l'applicazione delle agevolazioni di cui all'articolo 25, comma 2 della legge 133/1999, secondo il quale sono esclusi dal reddito imponibile i proventi delle attività commerciali connesse e delle raccolte pubbliche occasionali di fondi (nell'ambito di un numero di eventi non superiore a 2 l'anno e nel limite di 51.645,69 euro).

Estese anche alle società dilettantistiche l'opzione per il regime fiscale previsto dalla legge 398 del 1991 e la decommercializzazione dei corrispettivi specifici

## OLTRE LE SIGLE



### Glossario

Associazione sportiva dilettantistica, **Asd**: associazione senza scopo di lucro, che promuove attività sportive in ambito dilettantistico (articolo 90 della legge 289/2002)

Società sportiva dilettantistica, **Ssd**: speciale categoria di società di capitali, caratterizzata dall'assenza del fine di lucro, che promuove attività sportiva dilettantistica (articolo 90 della legge 289/2002)

Ente del Terzo settore, **Ets**: enti che iscriveranno nell'istituendo

Registro unico nazionale del Terzo settore e costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità solidaristiche mediante lo svolgimento di attività di interesse generale.

Associazione di promozione sociale, **Aps**: particolare categoria di Ets, caratterizzata dallo svolgimento dell'attività mediante prevalente apporto di volontari. Registro unico nazionale del Terzo settore, **Runts**: Registro gestito in modalità telematiche, strutturato in sezioni, che corrisponderanno alle diverse tipologie di Ets

## La legge delega. Comitato sminuito

# La riforma ridisegna la funzione del Coni

### Andrea Mancino

La legge 86/19 (entrata in vigore il 31 agosto) delega il Governo ad adottare - entro 12 mesi dalla sua entrata in vigore - uno più decreti attraverso cui riordinare il sistema sportivo introducendo misure in materia di ordinamento sportivo, professioni, semplificazione e sport. Seppur l'ampiezza della delega non consentano di immaginare quale potrà essere lo scenario che attende lo sport italiano è opportuno evidenziare un aspetto che riguarda il ruolo del Coni.

Il Comitato olimpico italiano è soggetto al rispetto della Carta olimpica e al riconoscimento del Cio che fissa principi stringenti a tutela dell'autonomia dei comitati nazionali in merito all'autodeterminazione dell'organizzazione nazionale e territoriale, affidando agli stessi il compito di perseguire lo sviluppo dello sport agonistico di alto livello e quello di base.

La lettura degli articoli della legge delega sembrerebbe contravvenire a tale principio, ridimensionando il ruolo del Coni sia sul territorio, attraverso la previsione di compiti di mera rappresentanza dei comitati regionali, sia di controllo sugli organismi sportivi, riducendo lo stesso a una mera verifica della regolarità dell'attività sportiva svolta dalle stesse.

Il ruolo di controllo sulle risorse destinate allo sport - senza riferimento alcuno ai criteri da utilizzare per la distribuzione delle stesse - viene infatti delegato a un organismo esterno al mondo sportivo ponendo il Coni e gli organismi sportivi in una posizione di totale sottomissione e contravvenendo così ai principi fondamentali del Cio e della Carta olimpica. Appare difficile immaginare la necessità di un doppio controllo (sportivo e amministrativo) sugli organismi sportivi, delegato a due organi con poteri e competenze diverse, che potrebbe condurre ad assumere provvedimenti tra loro contrastanti.

È lecito chiedersi cosa accadrà in caso di irregolarità amministrative, ma di perfetto funzionamento sportivo, o viceversa, riscontrate in un organismo sportivo (Fsn, Dsa, Eps). Queste alcune delle questioni a cui, speriamo, diano risposte concrete il ministero dello Sport e il Governo, dopo un approfondito studio del sistema sportivo italiano, che, seppure con qualche ombra, ha garantito per decenni una presenza attenta e capillare sul territorio, consentendo un costante sviluppo della pratica sportiva.

Tanti gli argomenti presenti nella delega che richiederebbero una attenta riflessione. Tra queste la previsione della valutazione del titolo sportivo in caso di cessione dello stesso o di insolvenza della

società, che in mancanza di indicazioni precise rischia di rimanere una mera dichiarazione di principio inattuabile nelle realtà dilettantistiche di limitate dimensioni.

Quello che, però, appare mancante e che andrebbe risolto con tale legge è trovare da un lato una soluzione che tuteli le associazioni e società sportive dilettantistiche che costituiscono la vera forza del movimento sportivo italiano, e dall'altro individuare le modalità per penalizzare in modo drastico chi attraverso la costituzione di Asd e Ssd svolge attività puramente commerciale nello sport (fruendo impropriamente dei benefici fiscali e previdenziali riservati allo sport dilettantistico senza fine di lucro).

Accolta certamente con favore, invece, la volontà espressa dal legislatore di procedere a un testo unico delle norme fiscali e previdenziali, così come quella di agevolare il riconoscimento della personalità giuridica delle Asd anche se manca un riferimento all'aspetto preliminare del riconoscimento che, solo, può creare forti barriere

### INODI

I fondi verranno gestiti da un soggetto esterno al mondo sportivo. Si aggiunge un controllo di tipo amministrativo

all'ingresso in un mondo destinatario di benefici che non hanno pari in nessun altro settore.

Sarebbe opportuno, attraverso una norma specifica, acquisire i principi deliberati in via amministrativa dal Consiglio nazionale del Coni in merito al funzionamento del Registro 2.0. Il regime premiale deve spettare solo a chi non solo dimostra di rispettare gli aspetti formali previsti dall'articolo 90 della legge 289/02, ma anche di svolgere correttamente e secondo i parametri previsti dagli organismi affilianti le attività sportive, didattiche e formative relative alla propria disciplina. Ultimo aspetto su cui bisogna porre l'attenzione è quello del lavoro svolto all'interno del mondo sportivo, per il quale gli unici chiarimenti esistenti sono rappresentati dai documenti di prassi. Necessario definire i parametri qualitativi e quantitativi (per esempio il primo scaglione di euro 10mila) che individuino con certezza la tipologia di reddito sia ai fini delle imposte dirette che previdenziali evitando alle Asd e Ssd rischi in caso di contestazioni.

Il mondo dello sport di base necessita di certezze e serenità e solo questo potrà dare impulso allo sviluppo della pratica sportiva.

per l'iscrizione

# discipline

sportive che - in quanto rientranti in tale alfa definitoria - hanno avuto libero accesso al registro, facendo emergere un utilizzo "fraudolento" dello schermo sportivo per fruire delle agevolazioni di settore. Tali eventi, hanno reso necessario un intervento radicale da parte del Comitato olimpico quale ente certificatore.

La scelta adottata dalla giunta nazionale, e condivisa dal consiglio nazionale del Coni, ha tenuto conto sia delle discipline riconosciute dagli Organismi Internazionali (Cio e Gaisf) che di quelle riconosciute dagli organismi nazionali che ai sensi dell'articolo 1 dello statuto Coni sono costituenti dello

stesso (Fsn e Dsa). Pertanto, sulla base di tali principi le discipline sportive ammesse sono state:

- 1 discipline sportive riconosciute dal Cio;
- 2 discipline sportive riconosciute dal Gaisf;
- 3 discipline sportive riconosciute da Fsn e Dsa, anche se non rientranti nei punti 1 e 2.

Da non sottovalutare il fatto che la decisione adottata non ha reso questo un elenco chiuso, in quanto lo stesso potrà e, probabilmente, dovrà essere integrato sulla base delle evoluzioni che interverranno, previa valutazione degli uffici preposti e apposita delibera del consiglio nazionale.

Pertanto, non vi è l'assoluta esclusione di nuove attività, ma la volontà del Coni di interpretare correttamente e rispettare in pieno il delicato ruolo di garante riconosciuto all'Ente dal legislatore nazionale con l'istituzione del registro.

Appare opportuno, a tal fine, che l'inserimento di nuove discipline, tra cui quelle definite "Olistiche" e di "Benessere fisico" siano assoggettate a una preventiva valutazione da parte del ministero della Salute, integrando il concetto di sport puro con quello di attività finalizzata esclusivamente a migliorare il benessere psico-fisico.

## I principi

LA CARTA FONDANTE

## Negli statuti clausole su misura dettate dal Coni e dal Terzo settore

**Le previsioni possono essere coordinate così da cumulare i vantaggi**

Andrea Mancino  
Gabriele Sepio

Statuto degli enti sportivi tra riconoscimento Coni, disciplina fiscale e nuove regole del terzo settore. Al fine dell'applicazione delle norme loro indirizzate, le Asd (associazioni sportive dilettantistiche) sono chiamate ad inserire negli statuti determinate clausole, per garantire il perseguimento delle finalità sportive, l'assenza di scopo di lucro, e il rispetto dei principi di democraticità.

A questo riguardo, vanno innanzitutto considerate le clausole per ottenere il riconoscimento dell'associazione sportiva da parte del Coni (articolo 90 della legge 289/2002) e quelli necessari per la fruizione del particolare regime fiscale previsto, a fini Ires e Iva, per gli enti associativi. A ciò si aggiunge, per gli enti che intendono accedere al Terzo settore, il rispetto dei requisiti del Dlgs 117/2017 (Codice del Terzo settore, noto agli addetti ai lavori soprattutto con l'acronimo di Cts).

Si tratta di clausole sostanzialmente uniformi, essendo dirette ad assicurare la non lucratività del-

l'ente e il rispetto di finalità solidaristiche. Dal punto di vista formale, tuttavia, le Asd sono chiamate a coordinare nello statuto le definizioni previste da differenti disposizioni normative. Vediamo quindi, nel dettaglio, gli aspetti a cui prestare attenzione.

Per fruire delle agevolazioni riservate gli enti associativi ai fini Ires e Iva, occorre inserire nello statuto i requisiti previsti dalle relative norme tributarie (articolo 148 del Tuir e articolo 4 del Dpr 633/1972). Si tratta di clausole volte, da un lato, ad assicurare l'assenza di scopo di lucro e il vincolo della destinazione del patrimonio alle finalità istituzionali (si pensi all'obbligo di devoluzione, in caso di scioglimento, ad altre associazioni con analoghe finalità o a fini

di pubblica utilità) e, dall'altro, a garantire la democraticità della vita dell'ente (si pensi alla disciplina uniforme del rapporto associativo e al principio del voto singolo).

Tali requisiti dovranno essere considerati anche dalle Ssd (le società sportive dilettantistiche) per fruire della decommercializzazione dei corrispettivi specifici di cui all'articolo 148, comma 3 del Tuir, ad eccezione dell'obbligo del voto singolo, valendo per queste le norme del Codice civile (circolare 18/E/2018, si veda l'articolo qui sotto).

Queste clausole andranno integrate con quelle necessarie ai fini dell'iscrizione nel Registro del Coni, previste dall'articolo 90 della legge 289/2002. Alcune di queste coincidono nella sostanza con quelle ora esaminate (è il caso dell'assenza di lucro, della redazione del rendiconto annuale, dei principi di democraticità e uguaglianza). Altre, invece, si riferiscono specificamente al mondo sportivo: si tratta della previsione delle finalità e attività sportive, dell'inserimento della denominazione sociale dilettantistica, della devoluzione del patrimonio a fini sportive.

Ulteriori aspetti andranno considerati dagli enti che intendono accedere al terzo settore. Ad esempio, laddove l'Asd intenda iscriversi al Runts nella sezione residuale dedicata agli altri enti del Terzo settore, andrà prestata attenzione all'inserimento della denominazione dell'acronimo Ets, allo svolgimento dell'attività di interesse generale nei settori dell'articolo 5 del Cts (tra



ADOBESTOCK

i quali è espressamente menzionata l'organizzazione di attività sportive dilettantistiche), alla devoluzione del patrimonio - nel caso si arrivi allo scioglimento - ad altri enti del Terzo settore.

I requisiti che vengono previsti dal Cts andranno coordinati con quelli sopra illustrati: si potrà quindi prevedere, ad esempio, la devoluzione del patrimonio ad «altre associazioni sportive dilettantistiche del Terzo settore».

Nel caso in cui l'Asd intenda iscrivi-

versi nella sezione del Runts dedicata alle associazioni di promozione sociale, occorrerà integrare questi requisiti con quelli previsti per tale particolare categoria di Ets: a tal fine, ad esempio, la denominazione dovrà prevedere l'acronimo corrispondente a tale tipologia di associazioni (Aps), mentre l'attività dovrà essere svolta avvalendosi prevalentemente di volontari (a favore degli associati, di loro familiari oppure anche di terzi).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## LE PAROLE DEL NON PROFIT



## Ogni mercoledì

Sul Quotidiano del Fisco, ogni mercoledì, la rubrica «Le parole del non profit» per seguire come cambia la normativa per gli enti del terzo settore e per riuscire a seguire novità e opportunità della riforma

**Le regole interne.** Non va specificata la democraticità del rapporto associativo

## Nelle società sportive stessi diritti per i soci

Guido Martinelli

Le associazioni sportive dilettantistiche, in gran parte costituite in forma di associazioni non riconosciute, trovano, in base all'articolo 36, comma 1 del Codice civile, la loro disciplina «negli accordi tra gli associati».

L'articolo 90, comma 18 della legge 289/02 per la prima volta ha introdotto, ai fini civilistici, la previsione che l'ordinamento interno debba essere «ispirato a principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati», fino a quel momento imposto solo dal comma 8 dell'articolo 148 del Tuir per poter fruire delle agevolazioni fiscali previste dal comma 3.

Ma il legislatore dell'articolo

90 era consapevole della diversa natura delle società di capitali rispetto alle associazioni prevedendo che le norme sulla democrazia e sulla uguaglianza di diritti per tutti gli associati non si applicassero alle «società sportive di capitali o cooperative per le quali si applicano le disposizioni del Codice civile».

Questa differenziazione prevista ai fini statutari dal legislatore sportivo non appariva, in prima battuta, immediatamente «ribaltabile» su quello tributario e, in particolare, sulla disciplina applicabile alle società di capitali sportive che intendessero avvalersi delle agevolazioni di cui all'articolo 148 Tuir.

Ciò originariamente confer-

mato dalla circolare 21/03 che ribadiva il concetto che le società di capitali che volessero utilizzare la defiscalizzazione dei corrispettivi specifici versati dagli associati si sarebbero dovute attenere, nella redazione dello statuto, ai principi di «democrazia» di cui al comma 8 dell'articolo 148 Tuir.

Da qui una serie di approfondimenti dottrinari sulla possibi-

## LA DIFFERENZA

I tesserati che praticano l'attività sportiva per l'associazione o società sportiva dilettantistica non devono per forza acquisire la qualifica di socio

lità di prevedere il voto per testa e non per quote o azioni sottoscritte nelle società di capitali.

Assodato ormai che tale deroga appariva possibile per le società a responsabilità limitata (ma non per quelle per azioni) è intervenuta, in maniera del tutto condivisibile, eliminando radicalmente il problema, la circolare 18/18 che ha precisato che «anche ai fini della fruibilità dell'agevolazione di cui all'articolo 148, comma 3 del Tuir, le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro, ..., non devono integrare i propri statuti con le clausole concernenti la democraticità del rapporto associativo previste dalle lettere c) ed e) del comma 8 dell'artico-

lo 148 del Tuir».

La circolare, infine, ha chiarito due aspetti fondamentali:

1) gli statuti delle associazioni sportive devono garantire ai soci i medesimi diritti in sede assembleare in termini di espressione del voto, non essendo possibili differenziazioni tra le diverse categorie di soci (compresi i soci minori);

2) i soci rappresentano una categoria diversa rispetto ai tesserati che praticano l'attività sportiva per l'associazione o società sportiva dilettantistica e che non necessariamente (come troppo spesso è stato erroneamente creduto) devono acquisire la qualifica di socio.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## La governance IL CODICE DEL TERZO SETTORE

# Responsabilità professionali sul modello delle società azionarie

## Collegio sindacale obbligatorio solo se patrimonio ed entrate superano i limiti del Cts

Martina Manfredonia  
Gabriele Sepio

■ I sistemi di governance e la responsabilità a essi connessa negli enti sportivi dipendono dalla forma giuridica assunta. Per le associazioni sportive dilettantistiche (Asd) trova applicazione la disciplina delle associazioni del Codice civile, alla quale può aggiungersi quanto previsto dal Dpr 361/2000, laddove l'ente abbia personalità giuridica. Per le società sportive dilettantistiche (Ssd), invece, bisogna considerare la disciplina delle società di capitali o cooperative dettata dal Codice civile, a seconda della scelta.

Se per gli enti costituiti in forma societaria non cambia quasi nulla in termini di governance e responsabilità a seguito della riforma del Terzo settore, per le Asd che decideranno di iscriversi al Registro unico nazionale del Terzo settore (Runts) questi aspetti saranno regolati dalle nuove disposizioni del Codice del Terzo settore (Cts). Tali norme, come vedremo, si avvicinano molto alla disciplina delle società.

### LA NORMATIVA ATTUALE

Attualmente, la disciplina dell'organo amministrativo delle associazioni è piuttosto scarsa. In termini di responsabilità, l'articolo 18 del Codice civile si limita a richiamare quanto previsto dalle norme sul mandato. Di conseguenza, occorre valutare la responsabilità degli amministratori secondo la diligenza del buon padre di famiglia. Con la precisazione che, in ogni caso, è esonerato da responsabilità l'amministratore che non abbia partecipato all'atto dannoso, salva l'ipotesi in cui, essendo a conoscenza che l'atto si stava per compiere, non abbia dichiarato il proprio dissenso.

In maniera analoga, non sono previste cause di incompatibilità o decadenza degli amministratori, né tipizzate ipotesi di conflitto di interessi degli stessi, ad eccezione di quanto stabilito

all'articolo 90, comma 18-bis della legge 289/2002, secondo cui è fatto divieto agli amministratori di Asd e Ssd «di ricoprire la medesima carica in altre società o associazioni sportive dilettantistiche nell'ambito della medesima federazione sportiva o disciplina associata se riconosciute dal Coni, ovvero nell'ambito della medesima disciplina facente capo ad un ente di promozione sportiva».

### LA RIFORMA

Con il passaggio alla riforma, per le Asd che si iscriveranno al Runts la situazione è destinata a cambiare. In via preliminare, nella scelta degli amministratori si applicherà automaticamente l'articolo 2382 del Codice civile, che prevede l'ineleggibilità alla carica di particolari categorie di soggetti (interdetti, inabilitati, falliti eccetera), ferma restando la possibilità di inserire appositi requisiti di professionalità e indipendenza.

Nell'ottica di assicurare maggiore trasparenza nella gestione, poi, il Cts ha previsto una responsabilità professionale per gli amministratori degli enti del Terzo settore (Ets), analoga a quella tipica delle società per azioni, in base alla quale la diligenza degli amministratori sarà parametrata alla natura dell'incarico e alla specifica competenza del soggetto. Le scelte gestorie, inoltre, dovranno essere il più possibile informate e ponderate, in quanto gli amministratori sono solidamente responsabili se, essendo a conoscenza di fatti pregiudizievoli, non abbiano fatto tutto il possibile per impedirne il compimento o eliminarne/attenuarne le conseguenze dannose.

### IL CONFLITTO D'INTERESSI

Rafforzata è anche la disciplina del conflitto di interessi, sia nei confronti dei terzi (per i contratti conclusi da chi ha la rappresentanza dell'ente), sia dell'ente stesso (per le decisioni assunte in seno al consiglio di amministrazione).

Per queste ipotesi il Cts rinvia alle norme sulle società a responsabilità limitata (articolo 2475-ter del Codice civile), che dispongono, nel primo caso, l'annullabilità del contratto se il conflitto era conosciuto o conoscibile dal terzo (a prescindere dall'esistenza di un danno per l'ente); nel secondo, la possibilità di impugnare la delibera per

gli altri amministratori (e, ove presenti, i sindaci e i revisori), laddove sia stata presa con il voto determinate dell'amministratore in conflitto e abbia arrecato un danno patrimoniale alla società.

### I CONTROLLI

Numerosi cambiamenti anche sul fronte dei controlli. Fino ad ora la figura del collegio sindacale era quasi sconosciuta al mondo non profit ed utilizzata per lo più dalle realtà più strutturate e virtuose, per vigilare sulle scelte gestorie.

Con la riforma viene espressamente disciplinata questa figura, che diventa obbligatoria ma solamente per le associazioni del Terzo settore che abbiano costituito patrimoni destinati o che abbiano superato per due esercizi consecutivi due dei limiti previsti dall'articolo 30 del Cts (totale dell'attivo dello stato patrimoniale superiore a 110 mila euro; ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate superiori a 220 mila euro; dipendenti oc-

### LO SCHEMA DELLE REGOLE

I sistemi di governance degli enti sportivi seguono le norme del Codice civile relative alla forma giuridica (associazione o società) adottata.

Gli amministratori di Asd e Ssd non possono ricoprire la medesima carica in altre società o associazioni sportive dilettantistiche nell'ambito della medesima federazione sportiva o disciplina associata se riconosciute dal Coni, ovvero nell'ambito della medesima disciplina facente capo ad un ente di promozione sportiva (articolo 90, comma 18-bis della legge 289/2002). Per assicurare maggiore trasparenza nella gestione degli enti, la riforma del Terzo settore disciplina in maniera specifica la responsabilità degli amministratori degli Ets, i loro requisiti di professionalità e indipendenza e le ipotesi di conflitto di interessi

cupati in media durante l'esercizio superiori a 5 unità).

L'organo potrà essere collegiale o monocratico, ma in ogni caso almeno uno dei suoi componenti dovrà appartenere ad una delle categorie professionali indicate dall'articolo 2397 del Codice civile (revisore legale, commercialista, avvocato, consulente del lavoro, professore in materie economiche o giuridiche). Inoltre, per garantire un'effettiva vigilanza sugli amministratori, i controllori dovranno rispettare i requisiti di onorabilità e indipendenza previsti per i sindaci di società per azioni (articolo 2399 del Codice civile).

Anche la responsabilità di chi controlla viene espressamente regolamentata: a prescindere dal numero dei suoi componenti, l'organo di controllo è responsabile per la propria attività di vigilanza nei confronti dell'ente, del fondatore, degli associati, dei creditori sociali e dei terzi (articolo 28 del Cts).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**I compensi agli amministratori.** Tetto uguale ai presidenti dei collegi sindacali delle spa

## Chi sfora perde la qualifica di Onlus

Gabriele Sepio

■ Un aspetto rilevante nella gestione degli enti sportivi che, se non attentamente valutato, può determinare la perdita della qualifica di ente senza scopo di lucro, è quello dei compensi agli amministratori. Riguarda tutte le realtà non profit ed è legato al generale divieto di distribuzione previsto per questi enti.

Molteplici sono le disposizioni sull'argomento, alcune di ambito generale - rivolte a tutti gli enti senza scopo di lucro - altre dedicate a specifiche tipologie di enti. Tra queste, da ultima, la riforma del Terzo settore, per cui occorre verificare in questa sede quale sia il corretto comportamento da tenere per una Asd o Ssd che si appresti a corrispondere simili emolumenti.

Per associazioni e società sportive dilettantistiche la disciplina di riferimento si limita a prevedere un generico divieto di distribuzione di utili, senza stabilire parametri precisi (articolo 90, comma 18 della legge 289/2002 e articolo 148, comma 8 del Tuir).

Ma, secondo le indicazioni della circolare 124/1998 e della risoluzione 38/2010, a tali enti si applicherebbe in via estensiva il limite più stringente

previsto per le Onlus dall'articolo 10, comma 6 del Dlgs 460/1997. Esso consente di retribuire gli amministratori entro una soglia annua non superiore al compenso massimo previsto per il presidente del collegio sindacale di società per azioni (Dpr 645/1994 e Dl 239/1995).

A ben vedere, questo assetto è destinato a cambiare per effetto della riforma del Terzo settore che prevede un regime più liberale per gli enti iscritti al Runts, vietando unicamente la corresponsione di «compensi individuali non proporzionati all'attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze o comunque superiori a quelli previsti in enti che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni» (articolo 8 del Dlgs 117/2017 e 3 del Dlgs 112/2017). Tale disciplina, come confermato da un recente parere del Consiglio di Stato (n. 1898/2018), potrà costituire un parametro di riferimento per tutti gli enti non profit a prescindere dall'iscrizione o meno al Registro unico del Terzo settore.

Si tratta di una novità sostanziale per il mondo sportivo, in quanto verrebbe meno il vincolo di osservare la soglia massima di compensi attualmente prevista dalla nor-

mativa Onlus.

La nuova disposizione, tuttavia, non scatta immediatamente. Gli enti sportivi dovrebbero seguire un doppio binario (risposta ad interpello dell'agenzia delle Entrate n. 452 del 2019). Da un lato, nella fase transitoria di vigenza del regime Onlus (ossia fino al periodo di imposta successivo al rilascio dell'autorizzazione europea sulle misure fiscali del Cts), dovrebbe continuare a trovare applicazione in via estensiva la disciplina più rigida prevista ad Dlgs 460/1997. Successivamente, invece, bisognerà considerare il nuovo criterio introdotto dalla riforma; e questo anche per le Asd e Ssd che dovessero decidere di rimanere fuori dal Terzo settore.

Una sola eccezione è prevista per i soli enti sportivi che, una volta istituito il Runts, sceglieranno di accedervi, scegliendo una sezione in cui collocarsi. Per effetto dell'iscrizione dovrebbe scattare immediatamente la nuova disciplina sulla distribuzione indiretta di utili e i compensi agli amministratori, salvo che l'ente abbia la qualifica di Onlus (nel qual caso, prudenzialmente, dovrebbe continuarsi a fare riferimento al vecchio limite individuato dal Dlgs 460/1997).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## Contabilità

LA TRASPARENZA

La scelta del Registro unico  
impatta sulla rendicontazioneBilancio da redigere  
in forma ordinaria  
se gli enti hanno  
entrate superiori  
a 220mila euro

Andrea Mancino

■ Doppio binario in tema di rendicontazione per gli enti sportivi. Con la riforma del Terzo settore, coloro che decideranno di iscriversi nel Registro unico del Terzo settore (Runts) saranno sottoposti a "peculiarissimi" obblighi contabili mentre, coloro che rimarranno al di fuori continueranno ad applicare quanto previsto dall'articolo 90 della legge 289/2002.

Vediamo più nel dettaglio quali sono gli adempimenti contabili che gli enti sportivi oggi sono tenuti a rispettare. A tale proposito è opportuno fare una distinzione tra coloro che abbiano optato per il regime fiscale di favore previsto dalla legge 398/1991 e quelli che adottano, invece, il regime ordinario.

Per i primi, infatti, le norme prevedono l'obbligo di conservazione dei documenti contabili ricevuti ed emessi, esonerandoli tuttavia dagli obblighi di registrazione e di tenuta dei registri contabili, mentre per i secondi è espressamente prevista la tenuta di una contabilità ordinaria o semplificata in funzione del

regime adottato.

Per chi opta per la legge 398 va considerato però che, seppure in maniera semplificata, una rilevazione analitica delle voci di entrata e di uscita è "consigliabile" per potere in qualsiasi momento documentare la movimentazione di cassa e di banca della associazione (circolare 18/E).

L'associazione deve altresì rilevare i movimenti finanziari, al fine di redigere correttamente il rendiconto annuale, nonché la movimentazione dei beni ammortizzabili per poter disporre di un dato certo sia in caso di cessione con plusvalenza (da assoggettare a tassazione ordinaria anche in regime di 398/1991), sia in caso di scioglimento per individuare i beni oggetto di devoluzione.

Peculiarissimi adempimenti sono previsti poi per gli enti iscritti nel Registro del Coni, obbligati alla redazione del rendiconto economico-finanziario da sottoporre annualmente all'approvazione dell'assemblea.

Il fine della norma appare quello di consentire a tutti i soggetti interessati (quindi non solo gli associati) di essere messi a conoscenza della tipologia di entrate (istituzionali, commerciali, contributi pubblici, erogazioni liberali, 5 per mille, etc) e di uscite, al fine di verificare la natura non lucrativa dell'ente. Accanto a tale documento, normalmente redatto con il criterio di cassa, è necessario redigere anche un elenco analitico dei crediti e debiti maturati alla data di chiusura dell'esercizio socia-

GLI OBBLIGHI  
PREVISTI

## Documenti contabili

Per gli enti sportivi che adottano la legge 398/1991 è previsto l'obbligo di conservazione dei documenti contabili ricevuti, con esonero dalla registrazione e tenuta dei registri contabili

## Enti nel Registro Coni

Gli enti iscritti nel Registro del Coni sono obbligati alla redazione del rendiconto economico-finanziario da sottoporre annualmente all'assemblea degli associati

## Enti iscritti nel Runts

L'articolo 13 del Codice del Terzo settore prevede che per gli Ets con entrate superiori a 220mila euro un bilancio in forma ordinaria, mentre quelli che non superano la citata soglia possono redigere il bilancio in forma semplificata, come rendiconto per cassa

le per valutare l'equilibrio economico finanziario dell'associazione.

A differenza di quanto accade per gli enti del Terzo settore, pur non esistendo uno schema obbligatorio, il criterio di redazione dovrà indicare in maniera analitica e separata la natura delle entrate e delle uscite verificatesi nell'esercizio. Per le società sportive dilettantistiche, in quanto società di capitali, varranno le norme del Codice civile, in base al quale viene redatto il bilancio di esercizio che sostituisce il rendiconto prescritto dall'articolo 90 della legge 289/2002.

Discorso diverso, invece, per gli enti sportivi (ad esempio, le Asd) che scegliendo di accedere al Runts, saranno obbligati a rispettare quanto previsto dal Dlgs 117/2017. In particolare, il Codice del Terzo settore ha introdotto specifici obblighi in tema di rendicontazione.

Nello specifico:

- enti con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a 220mila euro dovranno predisporre un bilancio in forma ordinaria, formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale e dalla relazione di missione (articolo 13, comma 1, del Cts);
- gli enti che non superano la citata soglia patrimoniale possono redigere il bilancio in forma semplificata, come rendiconto per cassa (articolo 13, comma 2);
- in ogni caso, qualora l'ente eserciti in via esclusiva o prevalente attività in forma di impresa commerciale, sarà obbligatorio tenere le

scritture contabili secondo le modalità previste dal Codice civile (articolo 13, commi 4 e 5).

Laddove l'ente svolga attività diverse da quelle di interesse generale, inoltre, a seconda della forma di redazione del bilancio, dovrà documentare il carattere secondario e strumentale delle stesse (articolo 13, comma 6 del Cts):

- nella relazione di missione (nell'ipotesi dell'articolo 13, comma 1);
- in un'annotazione in calce al rendiconto per cassa (nell'ipotesi dell'articolo 13, comma 2);
- in nota integrativa al bilancio (nell'ipotesi dell'articolo 13, comma 5).

A prescindere dalla data di chiusura dell'esercizio finanziario, dall'istituzione del Runts il bilancio dovrà essere depositato presso il medesimo Registro entro il 30 giugno di ogni anno.

In attesa delle indicazioni che saranno emanate dal ministero del Lavoro in merito alla modulistica da adottare per bilancio e rendiconto, si ritiene che la redazione di tali documenti non possa prescindere da una rilevazione sistematica dei movimenti patrimoniali, economici e finanziari obbligando gli enti, a seconda dei casi, alla tenuta di una contabilità ordinaria o alla rilevazione, anche mediante una contabilità semplificata, di ogni movimento finanziario e patrimoniale, per documentare non solo le entrate (comunemente denominate) ma anche le modalità di spesa e gli investimenti patrimoniali compiuti.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**Tra attività connesse e non connesse.** Con la riforma cambiano le denominazioni ma rimangono gli obblighi di distinguere le varie tipologie di costi e ricavi

## Documenti fondamentali per la tracciabilità

Celestino Bottoni

■ La contabilità degli enti non commerciali deve tenere conto delle disposizioni civilistiche e di quelle fiscali previste dal legislatore, nonché del tipo di attività svolte. In particolare, ferme restando le attività di natura istituzionale, mentre per le Asd e Ssd si indicano come connesse le attività direttamente collegate all'attività istituzionale (articolo 148 del Tuir), con la riforma del terzo settore le attività cambiano definizione e con loro variano anche gli adempimenti contabili a queste collegate. In particolare, alle cosiddette connesse vengono sostituite le attività diverse, ovvero quelle secondarie e strumentali rispetto a quelle istituzionali di interesse generale (articolo

6 del Cts). Si tratta di una definizione più ampia che non fa più riferimento a un vincolo di connessione con l'oggetto dell'attività principale, ma si limita a richiedere che le attività accessorie siano legate da un vincolo funzionale a quelle di interesse generale consentendo così all'ente di autofinanziarsi.

Tale differenziazione concettuale non modifica, però la necessità per entrambe le tipologie di enti non commerciali di procedere a rilevazioni contabili che consentano di distinguere tra le diverse tipologie di costi e ricavi al fine di una corretta redazione del rendiconto o del bilancio di esercizio, a seconda della veste giuridica assunta dall'ente.

Così per gli enti sportivi, che

non rientreranno nella categoria degli Ets, sarà necessario distinguere costi e ricavi direttamente attinenti all'attività commerciale, da quelli invece strettamente istituzionali o connessi all'attività istituzionale ai sensi dell'articolo 148 del Tuir, al fine di poter procedere ad una corretta determinazione delle imposte e del rendiconto economico-finanziario.

La necessità, per gli enti sportivi che optano per la legge 398/1991, di documentare, seppure attraverso rilevazioni semplificate la natura delle entrate e delle uscite assume importanza fondamentale al fine di documentare il rispetto dell'obbligo di tracciabilità per pagamenti o incassi superiori a 1.000 euro. Come precisa la circolare 18/

E del 2019, i pagamenti in contanti superiori a mille euro purché effettuati con sistemi tracciabili (come il bonifico effettuato per cassa) non contravvengono alle disposizioni della legge 398/1991 a condizione che il soggetto riesca a documentare la provenienza dei contanti esibendo ad esempio la prima nota su cui risultano annotate le singole entrate in contanti (ovviamente singolarmente inferiori a mille euro).

Appare quindi necessario che, anche gli enti che non assumono la veste di società di capitali, adottino sistemi di rilevazione delle entrate e delle uscite, suddivise per tipologia (istituzionali, connesse e commerciali) che consentano di rendicontare ogni movimento anche di

natura finanziaria, tenendo un elenco distinto dei beni strumentali e dei crediti e debiti esistenti alla data di chiusura dell'esercizio.

Con la riforma del terzo settore, cambiano le regole per la contabilità. Nel rendiconto gestionale, infatti, occorrerà distinguere tre diverse aree: attività di interesse generale (articolo 5 del Cts); attività diverse (articolo 6 del Cts); raccolta fondi (articolo 7 del Cts). Più nel dettaglio, dovranno essere esposti i componenti economici legati alle attività diverse consentendo in questo modo di documentare la secondarietà di queste ultime secondo i criteri e limiti che saranno definiti dall'apposito decreto attuativo.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## La tassazione

IL REGIME ATTUALE PER LE ASD

# Il conto con il Fisco si regola in via ordinaria o a forfait

**I proventi: istituzionali, commerciali non tassati e tassati**

Andrea Mancino

Il Testo unico delle imposte dirette (Tuir) dedica il Capo III (articoli 143-150) alla determinazione della tassazione dei proventi realizzati dagli enti non commerciali residenti.

L'esame degli articoli 143 e 148 del Tuir consentono di individuare tre tipologie di proventi:

1 proventi per loro natura istituzionali e quindi non soggetti a tassazione (articolo 143, comma 1; articolo 148, comma 1);

2 proventi per loro natura commerciali ma non assoggettati a tassazione in quanto derivanti da attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali a favore dei soci o dei partecipanti (tesserati dell'organismo affiliante), seppure derivanti da corrispettivi specifici (articolo 148, comma 2 e 3) a condizione che lo statuto con-

tenga le clausole previste dall'articolo 148, comma 8 del Tuir (cosiddetti "proventi connessi");

3 proventi commerciali assoggettati a tassazione derivanti da cessioni di beni o prestazioni di servizi a favore di terzi soggetti (sponsorizzazioni, cessione di beni e così via).

Ai fini della determinazione del reddito imponibile il regime naturale è quello ordinario che comporta la determinazione dello stesso attraverso la detrazione dai ricavi, considerati commerciali, dei costi direttamente imputabili all'attività commerciale e di parte dei costi, cosiddetti promiscui, ovvero quelli di per cui non è possibile una imputazione diretta ma solo pro quota, applicando una percentuale pari al rapporto tra i ricavi commerciali conseguiti dall'Asd e il totale complessivo dei ricavi.

Il tutto con la necessità di una contabilità separata che consenta di individuare con precisione la natura dei ricavi e dei costi sostenuti dall'Asd.

Accanto al regime ordinario, la tassazione dei proventi commerciali delle Asd può soggiacere ai regimi forfettari.

Quello più comunemente applicato è previsto dalla legge

### LE TRE TIPOLOGIE DI PROVENTI

#### Istituzionali

Sono i proventi per loro natura istituzionali e quindi non soggetti a tassazione (articolo 143, comma 1; articolo 148, comma 1);

#### Commerciali non tassati

Sono i proventi per loro natura commerciali ma non assoggettati a tassazione in quanto derivanti da attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali a favore dei soci o dei partecipanti (tesserati dell'organismo affiliante), seppure derivanti da

corrispettivi specifici (articolo 148, comma 2 e 3) a condizione che lo statuto contenga le clausole previste dall'articolo 148, comma 8 del Tuir (cosiddetti "proventi connessi");

#### Commerciali tassati

Sono i proventi commerciali assoggettati a tassazione derivanti da cessioni di beni o prestazioni di servizi a favore di terzi soggetti (sponsorizzazioni, cessione di beni e così via).

398/91 che prevede, in caso di proventi commerciali non superiori a 400mila euro la possibilità di usufruire di una detrazione forfettaria dei costi pari al 97% dei ricavi, assoggettando a tassazione il 3% dei proventi commerciali (fermo restando la totale detassazione dei proventi cosiddetti istituzionali e connessi a questi).

Accanto a tale regime di favore previsto anche il regime forfetta-

rio dell'articolo 145 del Tuir, applicabile alle associazioni ammesse ad usufruire del regime semplificato in base all'articolo 18 Dpr 600/73 (si ricorda che il regime semplificato è applicabile nel caso in cui il volume dei ricavi nell'esercizio precedente non abbia superato il limite di 400mila euro per esercenti attività di servizi e di 700mila euro per esercenti altre attività.)

Il regime forfettario prevede

l'applicazione ai ricavi di un coefficiente per la determinazione del reddito imponibile, differenziato per tipologia di attività:

1 attività di prestazione di servizi: 1.15% fino a 15.493,71 euro; 2.25% da 15.493,71 fino a 400mila euro;

2 altre attività: 1.10% fino a 25.822,84 euro; 2.15% fino a 700mila euro.

Si ricorda che per determinare l'imponibile da assoggettare a tassazione, al reddito determinato secondo i criteri forfettari (legge 398/91 e articolo 145 Tuir) devono essere aggiunti gli altri componenti del reddito di impresa di cui agli articoli 86 (plusvalenze), 88 (sopravvenienze attive), 89 (dividendi) e 90 proventi immobiliari.

Per quanto attiene la valutazione di convenienza tra i due regimi forfettari previsti è opportuno ricordare che mentre il regime dell'articolo 145 del Tuir si applica a ogni tipo di ricavo realizzato dall'associazione, quello previsto dalla legge 398/91 si applica unicamente per i proventi connessi all'attività istituzionale, mentre ogni altro provento dovrà essere assoggettato a tassazione ordinaria.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**Contabilità.** Per i corrispettivi versati dagli associati per le prestazioni rese in attuazione degli scopi istituzionali

## Decommercializzazione per le associazioni

Damiano Lembo

Decommercializzazione, ai fini Ires, dei corrispettivi specifici versati dagli associati per le prestazioni rese in diretta attuazione degli scopi istituzionali anche in favore delle associazioni sportive dilettantistiche (Asd). Questo quanto previsto dall'articolo 148, comma 3 del Tuir che richiede che per poter beneficiare del regime agevolativo sussistano congiuntamente

1 le attività agevolate devono essere effettuate dagli organismi associativi tassativamente indicati (tra cui le associazioni sportive dilettantistiche);

2 le cessioni di beni e le prestazioni di servizi devono essere rese in favore di una determinata categoria di soggetti;

3 le stesse attività devono essere effettuate «in diretta attuazione degli scopi istituzionali».

Accanto a tali requisiti è richiesto anche che gli enti conformino i loro statuti, redatti nella forma dell'atto

pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, alle clausole individuate dal comma 8 dell'articolo 148 del Tuir, clausole principalmente dirette a garantire la non lucratività dell'ente e l'effettività del rapporto associativo.

Per le Asd, in ogni caso, occorrerà tenere presenti anche gli specifici requisiti statutari previsti per gli enti sportivi dilettantistici dall'articolo 90 della legge 289/02 (che comprendono, ad esempio: l'inserimento della denominazione dilettantistica e la devoluzione del patrimonio a fini sportivi).

Per fruire del regime agevolativo, inoltre, le Asd dovranno provvedere alla comunicazione alle Entrate, mediante il modello Eas, dei dati e delle notizie rilevanti ai fini fiscali. Al riguardo, si ricorda che sono tenute all'onere della trasmissione del modello le Asd che svolgono attività strutturalmente commerciali, ancorché decommercializzate. Ne consegue che

sono tenute alla trasmissione del modello tutte le Asd che, a fronte delle prestazioni rese nell'ambito di attività strutturalmente commerciali, percepiscano corrispettivi specifici, a nulla rilevando la circostanza che detti corrispettivi vengano eventualmente qualificati come contributo o quota associativa. Se da un lato le Asd scontano il suddetto regime, dall'altro, è opportuno segnalare che restano esclusi però dalle agevolazioni in questione, i proventi derivanti da attività non strettamente connesse a quelle istituzionali delle Asd.

È il caso delle prestazioni quali quelle di bagno turco e idromassaggio, che non si pongono come naturale completamento dell'attività sportiva. Restrizioni, queste, che potrebbero venire meno con l'ingresso nel Terzo settore.

Tra le attività di interesse generale di cui all'articolo 5 del Codice del Terzo settore viene infatti menzionata l'organizzazione e gestio-

### IN SINTESI

#### Proventi decommercializzati

Decommercializzati, per le associazioni sportive dilettantistiche, i corrispettivi specifici versati da associati per le prestazioni rese nell'ambito delle attività istituzionali (articolo 148, comma 3, Tuir).

#### Proventi esclusi

Restano esclusi i proventi derivanti da attività non strettamente connesse a quelle istituzionali.

#### Il modello Eas

Le Asd, devono, adeguare i propri statuti alle disposizioni del 148 Tuir e inviare il modello Eas (enti associativi) all'agenzia delle Entrate.

ne di attività sportive dilettantistiche, a prescindere dal riconoscimento da parte del Coni.

Sotto il profilo fiscale, l'accesso al Terzo settore potrebbe quindi rivelarsi conveniente per quelle associazioni che promuovono lo svolgimento di attività sportive non ancora ufficialmente riconosciute (o di attività miste), specialmente nell'ipotesi in cui l'ente abbia i requisiti per qualificarsi come associazione di promozione sociale (Aps). Stesso discorso nell'ipotesi in cui l'ente svolga attività eterogenee, alcune delle quali senza riconoscimento Coni. In questo caso, l'associazione potrà beneficiare di un regime di decommercializzazione dei corrispettivi analogo a quello dell'articolo 148, comma 3 del Tuir (articolo 85 Codice del Terzo settore), con la possibilità di includervi più attività sportive effettuate in diretta attuazione degli scopi istituzionali.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## La tassazione

IL FORFAIT PER LE ASD

## Iva agevolata solo per le attività istituzionali e connesse

Per le imposte sui redditi il coefficiente di redditività è pari al 3%

Guido Martinelli

Le associazioni sportive dilettantistiche sono caratterizzate dall'obbligo della *contabilità separata*. Cioè devono avere una separata determinazione del risultato d'esercizio tra l'attività istituzionale (l'attività economica che non determina componenti positive o negative di reddito) e quella commerciale (le cui movimentazioni soggiacciono a Ires e Irap). In linea di massima, tale distinzione si ripropone anche ai fini Iva, con l'unica eccezione della organizzazione di gite e viaggi per le associazioni di promozione sociale e di gestione convenzionata di servizi con la pubblica amministrazione.

Su questa impostazione generale si colloca l'articolo 9, comma 1 del Dpr 544/1999, secondo cui le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro che optino per il regime agevolato della legge 398/1991 applicano «per tutti i proventi conseguiti nell'esercizio delle attività commerciali connesse agli scopi istituzionali» la forfettizzazione del 50% dell'Iva incassata. Ad eccezione della cessione di diritti radiotelevisivi per i quali si riduce a un terzo (articolo 74, comma 6, del Dpr 633/1972).

Ai fini delle imposte sui redditi, le associazioni sportive dilettantistiche che hanno scelto di sottostare agli adempimenti di cui alla legge 398/1991, potranno applicare, ai fini delle imposte sui redditi, il coefficiente di redditività del 3% sull'ammontare di tutti i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, a cui andrà aggiunto l'intero importo delle plusvalenze patrimoniali, mentre per le società sportive il coefficiente si applicherà su tutti i proventi e componenti positivi che concorrono a formare il reddito complessivo ai sensi dell'articolo 81 del Tuir.

Analoga distinzione non potrà essere svolta ai fini Iva: sarà necessario distinguere, tra i proventi conseguiti soggetti a tale imposta, quali si debbano ritenere "connessi" alla attività istituzionale e quali no.

Solo quelli collocati nella prima fattispecie potranno godere della determinazione forfettaria, per i secondi sarà, invece, necessario operare in regime ordinario Iva.

La circolare 18/E del 2018 della

agenzia delle Entrate ha cercato di individuare, fornendo anche una casistica ampia e circostanziata, quali siano le tipologie di proventi, per una associazione o società sportiva dilettantistica, da ritenere "connessi" rispetto ad altri.

Appare ovvio che il legame da ricercare è il collegamento, diretto o indiretto, con le specifiche attività sportive svolte.

Fra i proventi che potranno godere, ai fini Iva, del trattamento agevolato di cui alla legge 398/1991, il citato documento di prassi amministrativa ricomprende, a titolo esemplificativo, quelli derivanti da «somministrazione di alimenti e bevande effettuata nel contesto dello svolgimento dell'attività sportiva dilettantistica, dalla vendita di materiali sportivi, di gadget pubblicitari, dalle sponsorizzazioni, dalle cene sociali, dalle lotterie».

È importante sottolineare che l'agenzia delle Entrate ritiene che non siano ricompresi, invece, tra le attività connesse, «i corsi per attività sportive che non rientrano nell'ambito delle discipline sportive riconosciute dal Coni».

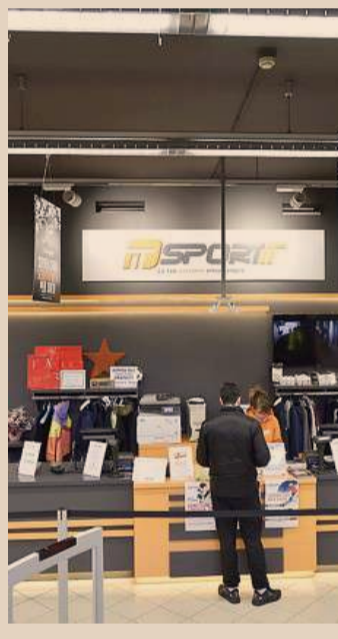
Questa affermazione conduce a due ulteriori riflessioni. La prima, del resto espressamente riportato nella circolare in esame, che il giudizio di "non connessione" varrà anche ai fini del campo di applicazione dell'art. 148, comma 3 del Tuir. Pertanto, tali attività non potranno godere della decommercializzazione dei proventi anche ove fossero svolte in favore di associati o tesserati del sodalizio sportivo organizzatore.

La seconda è che se la lettura fornita sia quella di ritenere attività sportiva dilettantistica esclusivamente quella considerata tale dal Coni, analogamente dovrà essere considerata solo quella Coni l'attività di interesse generale sportiva prevista dal codice del terzo settore.

Secondo l'orientamento di prassi, inoltre, non potranno essere connesse le vendite di beni o prestazioni di servizi «per le quali l'ente si avvalga di strumenti pubblicitari o comunque di diffusione di informazioni a soggetti terzi, diversi dagli associati, ovvero utilizzi altri strumenti propri degli operatori di mercato... al fine di acquisire una clientela estranea all'abito associativo».

Questo significherà, quindi, che la pubblicità di un corso, anche se di disciplina Coni, diffusa senza chiarire che i destinatari possano essere solo associati o tesserati, non solo non potrà rientrare tra i proventi di cui alla legge 398/1991 ma neppure tra quelli defiscalizzati previsti dall'articolo 148 del Tuir.

## I TRATTAMENTI IN SINTESI



## Su Iva e imposte dirette

Gli enti sportivi che beneficiano del regime della legge 398/1991, ai fini Iva, applicano per tutti i proventi conseguiti nell'esercizio delle attività commerciali connesse agli scopi istituzionali la forfettizzazione del 50% dell'Iva incassata ad eccezione della cessione di diritti radiotelevisivi per i quali è ridotta a un terzo.

Ai fini delle imposte dirette, il regime agevolato prevede per le Asd l'applicazione di un coefficiente di redditività del 3% sull'ammontare di tutti i proventi relativi alle attività commerciali, a cui aggiungere le plusvalenze patrimoniali. Le Ssd scontano lo stesso coefficiente da applicare sui componenti positivi che concorrono a formare il reddito complessivo ai sensi

dell'articolo 81 del Tuir.

Ai fini Iva, è prevista per le operazioni relative alle attività commerciali connesse una detrazione forfettaria del 50%. L'agevolazione si applica solo in relazione alle attività connesse con quelle sportive istituzionali corrispettivi connessi all'attività istituzionale: fra i proventi che possono godere, ai fini Iva, del trattamento agevolato sono ricompresi quelli derivanti da somministrazione di alimenti e bevande effettuata nel contesto dello svolgimento dell'attività sportiva dilettantistica, dalla vendita di materiali sportivi, di gadget pubblicitari, dalle sponsorizzazioni. Non sono ricomprese tra le attività connesse i corsi per attività non riconosciute dal Coni (circolare n. 18/2018 dell'agenzia delle Entrate).

La differenza. L'ingresso nel Runts porterà agevolazioni

## Attività non connesse senza benefici

Gabriele Sepio

Un elemento che potrebbe incidere sulla scelta degli enti sportivi di accedere o meno al Terzo settore riguarda il regime fiscale delle attività diverse da quelle istituzionali.

Quanto alle attività istituzionali e quelle connesse, per gli enti che optano per la legge 398/1991 è prevista una tassazione particolarmente agevolata, che si estende anche alle attività - sempre in diretta attuazione degli scopi dell'ente - rese verso corrispettivi specifici agli associati.

Per le attività diverse, invece, la situazione cambia. Rientrano in questa categoria le attività non assimilabili a quelle istituzionali, o perché attività puramente commerciali non connesse allo scopo dell'ente o, ad esempio, in quanto attività sportive relative a discipline non riconosciute dal Coni. È il caso, ad esempio, delle prestazioni quali quelle di bagno turco e idromassaggio rese all'interno di centri sportivi, le quali non si pongono come naturale completamento dell'attività sportiva. In questi casi, tutti i proventi ricavati dall'ente sono tassati secondo le regole ordinarie del Tuir, senza alcuna agevolazione (circolare

18/E del 2018). E ciò vale anche per le attività rese agli associati a fronte di corrispettivi specifici o quote supplementari.

Il regime appena descritto è destinato a cambiare per gli enti che decideranno di iscriversi al Registro unico nazionale del Terzo settore (Runts). Come anticipato, la riforma contempla espressamente lo sport dilettantistico tra le attività di interesse generale degli Ets e delle imprese sociali (articolo 5 del Cts e articolo 2 del Dlgs 112/2017), a prescindere dall'esistenza o meno del riconoscimento da parte del Coni. Dal punto di vista fiscale, quindi, l'ingresso al Terzo settore potrebbe rivelarsi particolarmente conveniente per le numerose associazioni che promuovono lo svolgimento di pratiche sportive non ancora ufficialmente riconosciute o che svolgono attività "miste" (alcune riconosciute e altre no).

In caso di iscrizione al Runts, il trattamento tributario dei proventi derivanti da tali attività dipenderà dalla sezione in cui l'ente andrà a collocarsi. Così, ad esempio, laddove l'ente avesse i requisiti per assumere la qualifica di associazione di promozione sociale, potrebbe beneficiare di un regime

forfettario di tassazione particolarmente agevolato, determinando il reddito imponibile con applicazione di un coefficiente del 3% (più basso di quello previsto per altre tipologie di Ets). In aggiunta, con la qualifica di Aps l'ente manterrà un regime di decommercializzazione delle attività rese verso corrispettivi specifici analogo a quello di cui all'articolo 148, comma 3 del Tuir (articolo 85 del Cts).

Altra possibilità è iscriversi nella sezione residuale dedicata agli altri Ets. In tal caso c'è sempre la facoltà di optare per un regime di tassazione forfettario, che come detto riguarderà tutti i redditi di impresa delle Asd, a prescindere dalla connessione o meno con le attività istituzionali svolte (articolo 80 del Cts), anche se viene meno l'agevolazione dell'articolo 148, comma 3 del Tuir per i corrispettivi specifici versati dagli associati.

Da ultimo, per le Ssd (o per le Asd più strutturate) potrebbe aprirsi la strada dell'impresa sociale. Anche in tal caso il regime fiscale è uniforme per tutte le attività - connesse e non - e prevede una detassazione integrale degli utili che vengano reinvestiti nell'attività istituzionale.



## Dopo la riforma CHE COSA CAMBIA

# Coefficienti di redditività bassi ed esenzioni dalla contabilità

## Le novità attese dal 2021, quando arriveranno le autorizzazioni europee

Marina Garone  
Gabriele Sepio

La riforma del Terzo settore ha introdotto per gli enti iscritti al Registro unico nazionale del Terzo settore (Runts) regimi impositivi diversi. Essi sono calibrati secondo le concrete modalità di svolgimento delle attività istituzionali di interesse generale (articolo 5 del Cts) e delle eventuali attività secondarie (articolo 6 del Cts), nonché della natura dell'ente nel suo complesso.

L'efficacia dei nuovi regimi fiscali è subordinata al rilascio dell'autorizzazione europea (articolo 104, comma 2 del Cts). Quindi, almeno fino alla fine del prossimo anno, le entrate commerciali verranno tassate secondo le attuali regole fiscali.

Per la maggior parte degli enti si potrà accedere a regimi di carattere forfettario per la tassazione delle attività commerciali, laddove svolte. Per Odv e Aps con ricavi annui inferiori a 130mila euro, infatti, vi sarà la possibilità di determinare il reddito d'impresa derivante dalle

attività commerciali applicando coefficienti di redditività piuttosto ridotti: 1% per le Odv e 3% per le Aps (articolo 86 del Cts).

Questo regime si presenta estremamente favorevole: prevede l'esenzione dalla tenuta delle scritture contabili (salvo l'obbligo di conservazione dei documenti emessi e ricevuti) nonché rilevanti semplificazioni in materia Iva. Per le operazioni nazionali tali enti saranno equiparati ai consumatori finali, non addebitando l'imposta al cessionario/committente e non detraendo l'Iva dovuta sugli acquisiti (secondo lo stesso schema previsto dalla legge di bilancio 2019 per professionisti e imprese con entrate inferiori a 65mila euro).

Per gli enti che non integrano i requisiti del regime appena descritto occorrerà fare riferimento all'articolo 79 del Cts, che definisce i criteri per distinguere, ai fini fiscali, la natura commerciale o meno, sia delle singole attività (commi 2, 3, 4 e 6) sia dell'ente nel suo complesso (comma 5). Tale qualificazione assume rilevanza centrale ai fini dell'individuazione del regime di tassazione applicabile, in quanto da essa dipende la possibilità per gli Ets, che si qualificano come *non commerciali*, di optare per la tassazione forfettaria dei redditi derivanti dallo svolgimento delle attività commerciali secondo i criteri previsti dal successivo articolo 80.

Sulla natura delle attività di inte-

resse generale, il criterio base è dettato dall'articolo 79, comma 2. Si considerano non commerciali le attività svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi non eccedenti i costi effettivi, tenuto anche conto di eventuali apporti pubblici e salvo importi di partecipazione alla spesa posti dalla legge a carico dell'utenza (quali, ad esempio, i ticket sanitari). Tale principio subisce una serie di deroghe, onde evitare un'applicazione troppo rigida. In primo luogo, si ammettono lievi scostamenti tra costi e ricavi (entro il 5%), purché questi non si protraggano per più di due esercizi consecutivi.

Specifiche ipotesi di decommercializzazione sono poi previste per alcune attività, in base alla meritevolezza degli interessi tutelati oppure alla specifica tipologia di iniziative che l'ente svolge. Si pensi alle attività di ricerca scientifica di particolare interesse sociale, nonché alle attività svolte dalle fondazioni ex Ipab in ambito sociale, sanitario e socio-sanitario, come prevede l'articolo 5, lettere a), b) e c) del Cts. Per organizzazioni di volontariato (Odv) e associazioni di promozione sociale (Aps), sono previste, invece, specifiche ipotesi di decommercializzazione delle attività svolte (articoli 84 e 85 del Cts): rientrano in questo ambito la somministrazione di alimenti e bevande in occasione di raduni, manifestazioni e celebrazioni a ca-

### LE DIFFERENZE TRA LE CATEGORIE

#### Ets non commerciali

Se superano il test di prevalenza dell'articolo 79, comma 5 del Cts, gli Ets si qualificano *non commerciali* e possono optare per un regime forfettario sui redditi di impresa, determinando l'imponibile con coefficienti di redditività a scaglioni (tra il 5% e il 17%), parametrati a importo dei ricavi e tipo di attività (prestazione di servizio o altra attività)

#### Odv

Con ricavi annui inferiori a 130mila euro possono optare per un regime forfettario di tassazione dei redditi di impresa prodotti più vantaggioso rispetto agli altri Ets, che prevede l'applicazione di un coefficiente di redditività dell'1%. All'opzione per tale regime sono legati l'esenzione dalla tenuta delle scritture contabili (salvo l'obbligo di conservazione dei documenti emessi e ricevuti) e rilevanti semplificazioni Sull'Iva

#### Aps

Con ricavi annui inferiori a 130mila euro è previsto un regime di tassazione analogo a quello delle Odv, ma con applicazione di un coefficiente di redditività del 3%. Previste le stesse semplificazioni contabili e ai fini Iva delle Odv

rattere occasionale (per le Odv) e le attività istituzionali rese a fronte di corrispettivi specifici nei confronti degli associati e loro familiari conviventi (per le Aps).

Quanto alla natura, commerciale o meno dell'ente nel suo complesso, occorrerà tenere conto dei criteri di prevalenza indicati all'articolo 79, comma 5. Se i proventi derivanti dalle attività di interesse generale svolte con modalità non commerciali prevalgono su quelli derivanti dalle attività istituzionali svolte in forma di impresa e da quelle *diverse*, l'ente si considera non commerciale e potrà eventualmente optare per il regime agevolato previsto all'articolo 80 del Cts.

Quest'ultimo prevede coefficienti di redditività con scaglioni compresi tra il 7% e il 17% per le prestazioni di servizi e tra il 5 e il 14% per le altre attività. È un sistema sostanzialmente più favorevole rispetto a quello attualmente previsto dall'articolo 145 del Tuir, che peraltro prevede soglie massime oltre le quali si perde la possibilità di accedere alla forfettizzazione della base imponibile. In caso di opzione per il regime previsto dall'articolo 80, i redditi di impresa saranno determinati sommando all'importo calcolato in maniera forfettaria l'ammontare delle plusvalenze, delle sopravvenienze attive, dei dividendi e interessi e dei proventi immobiliari.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**I tributi indiretti.** Le misure in vigore dal 2018 per incentivare l'acquisto di beni e risorse da parte di Onlus, Odv e Aps

## Social bonus per immobili pubblici o confiscati

Martina Manfredonia  
Gabriele Sepio

Oltre a regimi fiscali dedicati sul fronte delle imposte dirette, la riforma del Terzo settore ha introdotto specifiche agevolazioni sui tributi indiretti, finalizzate ad incentivare l'acquisto di beni e risorse da parte degli enti (articoli 81, 82, 83, 84, comma 2 e 85, comma 7 del Cts). Tali misure sono operative dal 1° gennaio 2018 per Onlus, Odv e Aps iscritte negli appositi registri e saranno efficaci per gli altri enti a seguito dell'iscrizione al Registro unico (Runts).

Sul fronte delle erogazioni, due sono gli incentivi pensati dal legislatore. Da un lato, c'è un nuovo credito di imposta (il cosiddetto social bonus) a favore dei soggetti che effettuano erogazioni liberali in denaro destinate a finanziare inter-

venti di manutenzione, protezione e restauro di beni immobili pubblici inutilizzati o di beni mobili e immobili confiscati alla criminalità organizzata, assegnati agli enti del Terzo settore in virtù di specifici progetti approvati dal ministero del Lavoro. La misura sarà operativa dopo l'emissione di un apposito decreto attuativo, ma riguarderà tutti gli Ets, incluse le imprese sociali.

Dall'altro, l'articolo 83 razionalizza il sistema di detrazioni/deduzioni per chi effettua erogazioni in denaro o in natura agli enti del Terzo settore (con esclusione delle sole imprese sociali costituite in forma societaria diverse dalle coop sociali). Nel dettaglio, le persone fisiche possono beneficiare di una detrazione Irpef pari al 30% dell'erogato fino a 30mila euro l'anno (35% se il beneficiario è una Odv);

in alternativa, c'è una deduzione fino al 10% del reddito complessivo dichiarato. I donatori diversi dalle persone fisiche, invece, possono beneficiare unicamente della deduzione dal reddito.

Ulteriori agevolazioni riguardano le imposte legate ai trasferimenti e agli atti del Terzo settore (articolo 82). Alcune disposizioni sono applicabili a tutti gli Ets (commi 4 e 6), mentre altre riguardano solo gli enti diversi dalle imprese sociali costituite in forma societaria (escluse le coop sociali). In particolare, gli acquisti di beni a titolo gratuito sono esenti dall'imposta sulle successioni e donazioni e dalle imposte ipotecarie e catastale, a condizione che i beni trasferiti siano utilizzati per lo svolgimento dell'attività statutaria ed ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidari-

stiche e di utilità sociale (comma 2); mentre per la costituzione o il trasferimento a titolo oneroso di diritti immobiliari sconta imposte fisse (comma 4). In aggiunta, viene estesa a tutti gli Ets (comprese le cooperative sociali ed escluse solo le imprese sociali costituite in altre forme societarie) l'esenzione dall'imposta di bollo (comma 5), dall'imposta sugli intrattenimenti (comma 9) e dalla tassa sulle concessioni governative (comma 10).

In favore dei medesimi soggetti, inoltre, l'articolo 82, comma 3 prevede l'applicazione in misura fissa dell'imposta di registro e delle imposte ipocatastali per gli atti costitutivi e le modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione.

In più, per alleviare gli oneri a carico degli enti nella fase di pas-

saggio al nuovo regime, c'è l'esenzione integrale dall'imposta di registro per tutte le modifiche statutarie eseguite ai fini dell'adeguamento a modifiche o integrazioni normative.

Sul fronte locale, poi, l'articolo 82, comma 6 conferma le esenzioni da Imu e Tasi per i soli Ets non commerciali, con riferimento agli immobili destinati esclusivamente ad attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di religione o di culto, svolte con modalità non commerciale.

Per Odv e Aps c'è un'agevolazione aggiuntiva: l'esenzione Ires sugli immobili destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte di questi enti.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## L'imposta sul valore aggiunto

REGOLE VALIDE ANCHE CON LA RIFORMA

## Prestazioni di servizi ai soci non commerciali per statuto

I requisiti sono previsti dall'articolo 4, comma 7 del decreto Iva

PAGINA A CURA DI  
Nicola Forte

Le associazioni sportive, in qualità di enti associativi, sono soggette a un particolare regime ai fini Iva, legato anche allo svolgimento dell'attività nei confronti degli associati.

Trattandosi di enti che svolgono prevalentemente attività non commerciale, alcune delle operazioni risulteranno irrilevanti ai fini Iva in quanto non inquadrabili né nelle cessioni di beni (articolo 2 del Dpr 633/72) né nelle prestazioni di servizi (articolo 3 del Dpr 633/72).

In via generale, saranno soggette a Iva le eventuali operazioni riconducibili ad attività commerciali svolte in via non prevalente.

Al verificarsi di determinate condizioni, sono peraltro escluse dall'esercizio dell'impresa (e dunque dall'applicazione dell'Iva) alcune operazioni rese nei confronti di associati e partecipanti.

Non sono soggette a Iva, in primo luogo, le quote associative, ovvero il versamento che viene corrisposto annualmente dagli associati per partecipare alla vita dell'ente. Un'esclusione, questa, che opera in quanto le somme incassate non hanno natura di corrispettivi.

L'associazione non pone in essere alcuna attività nei confronti degli associati, ma si limita a raccogliere le quote consentendo in questo modo il diritto a partecipare all'associazione e ad esprimere il diritto di voto. Gli associati, infatti, mediante il versamento della quota concorrono, sia pure in parte, alla copertura delle spese, senza per questo ricevere una specifica prestazione (cessione di beni o prestazione di servizi).

Sul fronte delle cessioni di beni e prestazioni di servizi effettuate nei confronti dei soci o associati verso pagamento di corrispettivi specifici (ovvero in aggiunta alle quote associative, o di contributi supplementari) determinati in funzione delle diverse prestazioni (articolo 4, comma 2 del Dpr 633/1972), tali attività in quanto commerciali sono soggette a Iva. Restano però escluse le prestazioni effettuate in conformità alle finalità istituzionali (intese come finalità sportive) se lo statuto prevede al suo interno le clausole previste

## PROVENTI E ATTIVITÀ A CUI NON SI APPLICA L'IMPOSTA



## Ecco l'elenco:

- quote associative;
- prestazioni decommercializzate nei confronti di soci e associati: se lo statuto è registrato presso le Entrate e comprende determinate clausole (divieto di distribuzione utili, diritto di voto...);
- prestazioni decommercializzate nei confronti di altre associazioni sportive o associati di altre Asd;

- somministrazione di alimenti e bevande poste in essere da Associazioni di promozione sociale riconosciute dal ministero degli Interni, verso soci e presso la sede sociale;
- premio di addestramento e formazione tecnica;
- proventi per la cessione di beni strumentali impiegati nell'attività sportiva (attività istituzionale)

dall'articolo 4, comma 7 del decreto Iva. La disposizione, infatti, prevede che al fine di fruire di questa agevolazione, e quindi non considerare commerciali prestazioni che diversamente dovrebbero essere considerate tali, sia necessario, attenersi a precisi dettami. Più nel dettaglio l'atto costitutivo o lo statuto devono essere redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata. In mancanza della registrazione presso le Entrate le prestazioni verso corrispettivi saranno assoggettate a Iva. Lo statuto deve prevedere:

- 1 il divieto di distribuire, anche in modo indiretto gli utili o gli avanzi di gestione;
- 2 l'obbligo di devoluzione del patrimonio, in caso di scioglimento, ad enti, associazioni o società sportive; il diritto di voto (elettorato attivo e passivo) per i soci o associati;
- 3 il divieto della temporaneità della partecipazione;
- 4 l'obbligo di redigere e approvare il bilancio;
- 5 l'eleggibilità libera degli organi amministrativi ed il principio del voto singolo;
- 6 l'intrasmissibilità della quota associativa ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte.

Se lo statuto risulterà in linea con le predette previsioni, questo consentirà che le somme che gli associati corrispondono ad esempio per il

corso di tennis o per utilizzare il campo di calcetto, potranno considerarsi escluse dall'Iva. restano esclusi però dall'agevolazione in questione, i proventi derivanti da attività non strettamente connesse a quelle istituzionali delle Asd. È il caso delle prestazioni quali quelle di bagno turco e idromassaggio, che non si pongono come naturale completamento dell'attività sportiva (circolare 18/18). Sono escluse dal campo Iva anche le prestazioni rese dall'associazione nei confronti di altre Asd o nei confronti degli associati di queste. Si pensi al caso in cui il socio dell'associazione A partecipa a un corso di tennis organizzato dall'associazione sportiva B, il corrispettivo non sarà soggetto a Iva. La decommercializzazione delle prestazioni ai fini Iva continuerà ad interessare le associazioni sportive anche dopo che la riforma del Terzo settore (Dlgs 117/17) sarà pienamente operativa.

Da ultimo, sono previste delle agevolazioni in campo Iva, anche per le Aps che effettuano somministrazione di alimenti e bevande. In questo caso le prestazioni saranno esenti Iva purché le finalità assistenziali siano riconosciute dal ministero dell'Interno; che l'attività venga svolta presso la sede sociale, sia complementare ai fini istituzionali e sia svolta nei confronti dei soci ed associati.

La legge 398/91. Per le Asd

## Detrazione per chi opta per il regime forfettario

Se da un lato nel regime ordinario le Asd scontano le agevolazioni ai fini Iva, dall'altro, laddove decidano di optare per il regime forfettario della 398/91 - la cui scelta dovrà essere effettuata tramite comportamento concludente e comunicata alla Siae - queste potranno beneficiare di un sistema di tassazione favorevole ai fini Iva che consiste nella possibilità di fruire di una detrazione sull'Iva dovuta.

Le Asd con ricavi non superiori a 400mila euro possono, infatti, optare per il regime di favore attraverso una determinazione forfettaria dell'Iva relativamente ai proventi derivanti da attività commerciali connesse a quelle sportive istituzionali. Un limite questo (ovvero dei 400mila euro) che laddove l'associazione sportiva dilettantistica abbia un periodo di imposta inferiore all'anno (come nel caso di un'associazione neocostituita), dovrà essere ragguagliato al numero di giorni, come chiarito anche dall'agenzia delle Entrate con la risoluzione 63/06 e poi con la circolare 18/18.

Più nel dettaglio, l'imposta sarà determinata in base all'articolo 74, comma 6, del Dpr 633/72, vale a dire applicando una percentuale forfettaria di detrazione, pari al 50%, all'ammontare dell'Iva a debito derivante dai proventi commerciali conseguiti nell'esercizio di attività connesse agli scopi istituzionali.

Diversamente, in caso di prestazioni consistenti nella cessione di diritti radiotelevisivi la percentuale della detrazione sarà ridotta ad un terzo. Con riferimento ai versamenti dell'imposta dovuta sulla base di tale regime, questi dovranno essere effettuati con periodicità trimestrale per obbligo di legge, quindi senza l'esercizio dell'opzione indicando il codice tributo 6034 per il quarto trimestre.

Le scadenze sono rappresentate dal giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento, prestando particolare attenzione con riferimento al versamento del quarto trimestre: questo infatti dovrà essere effettuato entro il giorno 16 febbraio dell'anno successivo a quello di riferimento. Sotto il profilo degli adempimenti contabili, in linea generale, infine

non è previsto alcun obbligo di emissione della fattura se non nei casi in cui sia richiesta dal cliente.

Diversamente, la fattura dovrà essere emessa in ogni caso, indipendentemente dalla richiesta, per le prestazioni pubblicitarie, di sponsorizzazione e per le cessioni dei diritti radiotelevisivi. Non è necessario istituire il registro delle fatture, ma i corrispettivi dovranno essere annotati in un apposito prospetto (conforme a quello approvato con il decreto ministeriale 11 febbraio 1997).

La registrazione deve essere effettuata entro il giorno 15 del mese successivo a quello di riferimento. Le fatture di acquisto devono essere conservate e numerate progressivamente. Nello stesso prospetto devono essere annotate le eventuali plusvalenze patrimoniali e le operazioni intracomunitarie. Non è previsto l'obbligo di presentazione della dichiarazione Iva annuale, né di comunicare i dati delle liquidazioni Iva periodiche. Con riferimento alla fatturazione elettronica, sono escluse dall'adempimento le associazioni sportive dilettantistiche che hanno optato per il regime agevolato di cui alla legge 398/91. In particolare, laddove i soggetti in questione abbiano esercitato tale opzione e nel periodo d'imposta precedente abbiano conseguito proventi per un importo non superiore a 65mila euro per l'esercizio di attività commerciali, essi restano esclusi dall'obbligo di fatturazione elettronica. Al contrario, se i proventi derivanti da tali attività siano di importo superiore a 65mila euro, questi enti devono assicurarsi che la fattura sia emessa per loro conto dal cessionario o committente soggetto passivo Iva.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## PAROLA CHIAVE

## Legge 398/91

Definisce il regime forfettario opzionale per la tassazione delle attività commerciali di Asd e Ssd

## I corrispettivi IL FISCO PER GLI SPORTIVI

# I compensi ai dilettanti rientrano tra i redditi diversi

## Il Codice del Terzo settore non sembra porre ostacoli alla qualificazione

Andrea Mancino

I compensi erogati nel mondo sportivo dilettantistico, accanto alle tradizionali categorie reddituali del lavoro dipendente e del lavoro autonomo, costituiscono un *tertium genus*, destinatario di una normativa speciale volta a favorire la pratica sportiva dilettantistica rientrante nella categoria dei redditi diversi (articolo 67, comma 1, lettera m del Tuir).

Come precisato dall'Ispezzione nazionale del lavoro, con lettera circolare 1 del 1° dicembre 2016, per qualificare i compensi erogati quali redditi diversi è necessario prendere a riferimento due parametri:

- 1 qualifica del soggetto erogante;
- 2 natura della prestazione svolta dal collaboratore.

### IL SOGGETTO EROGANTE

Sul primo aspetto, sia la giurisprudenza (Corte di appello di Milano sentenza 1172/2014) che la prassi sono concordi nel sostenere che sia necessario che il soggetto erogante non solo persegua finalità sportivo-dilettantistiche, ma che il soggetto erogante sia riconosciuto dal Coni.

Riconoscimento che viene espletato dall'ente in questione attraverso il Registro delle società e associazioni sportive dilettantistiche, a cui tali categorie di enti possono iscriversi attraverso l'affiliazione e il tesseramento dei propri tesserati agli organismi sportivi riconosciuti dal Coni (Fsn, Dsa, Eps).

### LA NATURA DELLA PRESTAZIONE

Con riferimento, invece, alla natura della prestazione è fondamentale verificare se questa rientra tra quelle oggetto dell'agevolazione indicate dall'articolo 67, comma 1, lettera m, considerando che, in base all'articolo 35, comma 5, del decreto legge 207/08, per «esercizio diretto di attività sportiva» si intendono non solo le prestazioni rese per la partecipazione a gare e/o manifestazioni sportive, ma anche tutte quelle re-

lative allo svolgimento delle attività dilettantistiche di formazione, didattica, di preparazione e di assistenza intese nell'accezione più ampia del termine.

A tal fine è necessario fare riferimento all'elenco predisposto da ciascuna federazione, in base alle peculiarità della disciplina, al fine di individuare quali compensi possano rientrare nella categoria dei redditi diversi, mentre ogni altra prestazione dovrà rientrare nelle categorie dei redditi di lavoro autonomo o di lavoro dipendente a seconda delle modalità con cui vengono svolte e della tipologia del soggetto che le svolge.

### I REDDITI DIVERSI

Fondamentale, infine ricordare che l'articolo 67 del Tuir precisa nel dettaglio che un reddito può essere ricondotto tra i redditi diversi «se non sono conseguiti nel-

### GLI ELENCHI

Ogni federazione predispone un elenco in base alle peculiarità della disciplina con i compensi che possono rientrare tra i redditi diversi

l'esercizio di arti e professioni ....., né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente».

Pertanto, se la prestazione svolta rientra per il percipiente nell'oggetto della sua attività professionale abituale (per esempio il tecnico dotato di partita Iva che svolge attività di istruttore), il compenso erogato dovrà rientrare nella categoria dei redditi di lavoro autonomo e non in quella dei redditi diversi.

### I TESSERATI

I soggetti percipienti dovranno essere necessariamente tesserati per l'associazione o società sportiva dilettantistica o per il relativo organismo affiliante e muniti del titolo che li autorizza a svolgere determinate mansioni.

Ci riferiamo in particolare alle figure degli atleti, dei tecnici, degli arbitri e direttori di gara, dei dirigenti.

Questi soggetti dovranno risultare tesserati con la specifica qualifica per la quale vengono riconosciuti i compensi sportivi.

### I COLLABORATORI

Per altre figure la cui attività non richiede una particolare qualifica sportiva, quali ad esempio i colla-

boratori amministrativo gestionali, si ritiene che non sia necessario il tesseramento degli stessi non potendo tali prestazioni essere considerate specifiche per ciascuna disciplina.

### ASD ISCRITTE AL RUNTS

Resta da chiarire se le Asd iscritte anche al Registro unico nazionale del Terzo settore (l'acronimo è Runts) possano continuare ad applicare il trattamento fiscale e previdenziale dei compensi, indennità, premi e rimborsi inquadrabili come redditi diversi ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera m) del Tuir, per i quali è prevista la non imponibilità nel limite complessivo di 10mila euro (articolo 69, comma 2 Tuir).

Il Cts non sembra porre specifiche limitazioni in questo senso, ma in caso di iscrizione al Registro del Terzo settore la possibilità per la Asd di inquadrare come redditi diversi quelli derivanti dai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale dovrebbe essere coordinata con le norme che regolano il trattamento economico dei lavoratori del Terzo settore (articolo 16 Cts).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**Previdenza.** Non mancano però casi di contestazione da parte dei verificatori

## Non sono previsti contributi all'Inps

Damiano Lembo

Compensi agli sportivi configurabili quali redditi diversi a condizione che siano rispettate i requisiti di cui all'articolo 67 lettera m del Tuir.

Tale norma prevede che siano considerati tali quei redditi, che se non conseguiti nell'esercizio di professioni né derivanti da un rapporto di lavoro dipendente, sono «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 persegua finalità sportive dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto».

Pertanto, la configurazione nella categoria dei «redditi diversi», non rientranti nell'ambito dell'articolo 47, comma 1, lettera c-bis del Tuir, preclude la possibilità di imporre i contributi pre-

videnziali della gestione separata alle società e associazioni sportive dilettantistiche.

Ed è in questo contesto che i percettori di compensi sportivi non sono tenuti a versare contributi previdenziali (Inps) in relazione a questo tipo di introiti.

Tuttavia, numerosi sono i casi di contestazione, da parte dell'organo verificatore, del mancato versamento dei contributi previdenziali.

I rilievi muovono, generalmente, dalla considerazione che qualora l'attività sportiva costituisca quella «principale», verrebbe meno l'applicabilità del regime dei redditi diversi e, pertanto, gli importi erogati dalla società o associazione sportiva dilettantistica sono da considerare redditi principali e non redditi diversi.

Invero, i redditi diversi sono l'insieme di redditi percepiti al di fuori dell'esercizio di imprese, arti o professioni e che non derivano da società commerciali o da lavo-

### L'ATTIVITÀ PRINCIPALE

#### I redditi principali

Qualora l'attività sportiva costituisca quella principale, verrebbe meno l'applicabilità del regime dei redditi diversi e, pertanto, gli importi erogati dalla Ssd o Asd sarebbero da considerare redditi principali e non redditi diversi. Con aspetti previdenziali annessi.

#### I redditi diversi

I redditi diversi sono l'insieme di redditi percepiti al di fuori dell'esercizio di imprese, arti o professioni e che non derivano da società commerciali o da lavoro dipendente o subordinato e non possono essere a questi ricondotti con meri ragionamenti in termini di prevalenza dell'attività o del reddito conseguito

ro dipendente o subordinato e non possono essere a questi ricondotti con meri ragionamenti in termini di prevalenza dell'attività o del reddito conseguito.

Reddito diverso, inoltre, non significa «reddito minore» potendo rientrare in tale categoria anche proventi di rilevante entità quali quelli legati alle cessioni delle opere dell'ingegno o dall'assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere.

Il nostro ordinamento prevede delle categorie di reddito dalle quali discende l'applicazione di uno specifico trattamento tributario e previdenziale; non certo l'applicazione di imposte e contributi sul reddito «principale» e l'esenzione totale o parziale per i redditi di natura «residuale».

Occorre comunque considerare che le norme in materia non rispecchiano più la realtà del variegato mondo dello sport dilettantistico.

La normativa di settore, e la relativa giurisprudenza, si rivelano di-

stanti dall'interpretazione della Corte di giustizia che invece pone la distinzione tra sportivo dilettante e professionista facendo leva sulla natura economica delle operazioni (che sussisterebbe comunque in caso di prestazioni sportive a fronte di una retribuzione).

Non si può prescindere dalla considerazione che vi sono soggetti, nel mondo dilettantistico, che percepiscono importi anche di ingente valore e svolgono attività lavorativa da numerosi anni senza aver maturato alcuna copertura previdenziale.

Pertanto, si auspica che i decreti attuativi della legge delega per la riforma dello sport, siano occasione per superare discrasie di trattamento e per individuare la categoria del «lavoratore sportivo» senza alcuna distinzione di genere e indipendentemente dalla natura dell'attività e definendone le opportune tutele assicurative e previdenziali.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## Comunicazioni elettroniche

LA MAPPA

## Piccole Asd esenti da e-fattura se affiliate alle federazioni

**C'è facoltà di fruire del beneficio per chi ha proventi commerciali fino a 65mila euro**

PAGINA A CURA DI  
**Maurizio Postal**  
**Matteo Pozzoli**

■ Dal 1° gennaio 2019, la legge di Bilancio 2018 ha introdotto l'obbligo di fatturazione elettronica negli scambi tra soggetti con partita Iva e da soggetti con partita Iva verso consumatori finali. Considerato l'ambito di applicazione ampio e la molteplicità delle casistiche, il legislatore è intervenuto anche successivamente per normare la materia più nel dettaglio, così come l'agenzia delle Entrate ha fornito precisazioni sul comportamento da tenere per assolvere a tale obbligo.

Con riferimento agli enti sportivi dilettantistici, è prevista l'esenzione (facoltà) dagli obblighi di fatturazione per Asd affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti che fruiscono del regime fiscale speciale della legge 398/1991 e che nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito proventi commerciali per un importo non superiore a 65mila euro. L'esenzione da tale obbligo, essendo facoltativa e concessa ai soggetti che soddisfano unitamente le menzionate condizioni, si applica anche ad altri enti (come associazioni senza fini di lucro e pro-loco) che potranno fruire del regime della 398 sino all'entrata in vigore delle nuove previsioni fiscali contenute nel Cts (ossia sino all'esercizio successivo all'entrata in funzione del Runts e del rilascio dell'autorizzazione della Commissione Ue).

Dopo quest'ultimo termine solo le Asd non iscritte come Ets potranno utilizzare il regime forfettario, mentre per gli altri risulterà abrogato. Le Asd potrebbero, come previsto nella circolare 14/2019, non soddisfare (almeno) uno dei requisiti sopra indicati, potendo optare per un regime diverso dalla 398 (circostanza poco probabile) o potendo superare il limite di 65mila euro di proventi commerciali nell'esercizio precedente. La circostanza per cui l'associazione decida di abbandonare (o, se neocostituita, non acquisire) il regime della 398 potrebbe verificarsi, in prospettiva futura, anche nel caso possibile (circolare

18/2018) in cui l'associazione decida di iscriversi nel Runts. Nel caso in cui ciò si verificasse, l'Asd seguirà le disposizioni previste per gli Ets.

Il superamento del limite dei 65mila euro comporta il venir meno dell'esenzione dalla fatturazione elettronica attiva a partire dall'esercizio successivo a quello in cui il predetto limite è superato. Per cui, se l'Asd supera il limite nel 2019, l'obbligo di fatturazione elettronica scatta dal 2020.

Se l'Asd adotta il regime della 398 ma supera il limite dei 65mila nell'esercizio precedente, la fattura elettronica, con accordo tra le parti, può essere emessa per suo conto dal cessionario o committente soggetto passivo d'imposta. Sul punto, l'agenzia delle Entrate ha chiarito le relative modalità operative, specificando anche che la fattura elettronica ordinaria (tipo documento TD1) debba riportare l'indicazione «CC» nel campo 1.6 in quanto emessa dal cessionario o committente in quanto si tratta di fattura emessa da un terzo per conto del cedente o prestatore e non un'autofattura.

Tale facoltà non vieta all'Asd di dotarsi di un supporto e procedere direttamente all'emissione delle fatture elettroniche senza coinvolgere il cessionario o committente (circolare 14/2019). Laddove il cessionario o committente non si accoli l'onere o non possa farlo, perché, esente esso stesso da tali obblighi o perché non soggetto passivo Iva, spetta all'Asd, anche tramite un terzo, produrre la fatturazione elettronica. Per tale motivo, risulta che le associazioni con proventi commerciali inferiori a 65mila euro producono fattura cartacea nei limitati casi in cui sono obbligate dal regime speciale (i.e. sponsorizzazioni, pubblicità e diritti di ripresa televisiva e radiofonica), mentre quelle che superano il limite emettono la fattura elettronica mediante il committente, se tale soluzione viene concordata tra le parti, oppure producendola in proprio.

La Faq 89/2019 evidenzia, poi, che le fatture elettroniche per prestazioni di sponsorizzazione o pubblicità che le Asd (sopra o sotto la soglia 65mila) emettono tramite committente, in ogni caso, vanno considerate come documenti che espongono l'Iva (non si tratta di reverse charge).

Infine, gli enti sportivi dilettantistici che soddisfino le condizioni per l'esenzione dalla fatturazione elettronica attiva, non sono soggetti agli obblighi per il ciclo passivo, potendo gestire le fatture ricevute analogicamente o elettronicamente e scaricarle in forma cartacea o in formato digitale.

## LE CASISTICHE IN SINTESI

## L'esenzione

Si può fruire dell'esenzione dalla fatturazione elettronica nel caso delle Asd affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti se fruiscono del regime della 398 e nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito proventi commerciali per un importo non superiore a 65mila euro

## Il significato

L'esenzione dalla fatturazione elettronica deve essere intesa non come qualcosa che va applicata automaticamente al verificarsi delle condizioni appena citate. Infatti, è una mera facoltà, che i soggetti possono decidere di esercitare oppure no

## Gli enti di altri tipi

L'esenzione interessa sino all'entrata in vigore delle disposizioni fiscali del Cts anche gli altri tipi di enti fruitori del regime fiscale 398. Dopo, il regime speciale sarà riservato agli enti sportivi

## L'opzione per la 398

Le Asd che sceglieranno di accedere al Runts non potranno più esercitare l'opzione per la 398 e seguiranno le previsioni degli Ets anche per la fatturazione elettronica

## Oltre la soglia

Superato il limite dei 65mila scatta, l'obbligo di fatturazione elettronica, dall'esercizio successivo a quello di superamento. Ma mantenere il regime 398 consente

di concordare con cessionario o committente l'emissione della fattura elettronica per conto dell'ente. Se il cessionario o committente non si accolla l'onere, spetta all'associazione produrla

## Sponsorizzazioni

Obbligo di fatturazione elettronica per prestazioni di sponsorizzazione e pubblicità in capo ai committenti

## Ciclo passivo

Le Asd che soddisfano le condizioni per essere esentate dalla fatturazione elettronica attiva, non sono sottoposte parimenti ad obblighi per il ciclo passivo, potendo acquisire le fatture sia analogicamente sia elettronicamente

**Commercio al minuto e attività assimilate.** Obbligo generalizzato dal 1° gennaio

## Corrispettivi con invio telematico

■ Il 1° gennaio 2020 scatta l'obbligo di registrazione elettronica dei corrispettivi per gli operatori economici che effettuano operazioni di «commercio al minuto e attività assimilate», obbligo già scattato il 1° luglio 2019 in caso di volume di affari superiore a 400mila euro nel 2018. I corrispettivi dovranno essere trasmessi telematicamente all'agenzia delle Entrate tramite registratori installati in ciascun punto vendita. Resta dovuta l'emissione di fattura, se richiesta del cliente.

I corrispettivi vanno memorizzati giornalmente e trasmessi telematicamente all'Agenzia entro 12 giorni dall'effettuazione delle operazioni. Quelle escluse continuano a dover essere annotate giornalmente nel registro dei corrispettivi salvo che l'operatore, in questo caso l'Asd, rinunciando all'esenzione opti per la trasmissione telematica dei corrispettivi.

Nei primi sei mesi di applicazione non sono applicabili sanzioni se la trasmissione telematica avviene entro la fine del mese successivo all'operazione, fermo restando l'obbligo di memorizzazione giornaliera. In caso di ritardata installazione dei registratori, l'operatore può certificare e memorizzare con le vecchie modalità i corrispettivi e trasmettere i dati dei corrispettivi con la procedura web presente sul portale dell'agenzia delle Entrate. Le Asd e Ssd che optano per il regime

della legge 398, in generale, subiranno l'obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi tutt'al più dal 2020. Ma, stante l'esenzione, potranno «confermare» le precedenti prassi di esenzione da scontrini e da ricevute fiscali e continuare semplicemente a registrare contabilmente i corrispettivi giornalieri.

A questo fine, opportuno considerare a quali proventi si applichi la normativa di favore. L'esonero, infatti, interessa tutti i proventi che rientrano nel regime forfettario della 398, i proventi delle attività commerciali «connesse agli scopi istituzionali» (come somministrazione alimenti e bevande in occasione di eventi sportivi, vendita materiali sportivi). Mentre i proventi istituzionali non dovrebbero avere natura commerciale e quindi rilevanza ai fini Iva.

Detto che le sponsorizzazioni necessitano, in ogni caso, di essere fatturate, i proventi derivanti dalle attività istituzionali e dalle attività commerciali connesse agli scopi istituzionali non richiedono, invece, certificazione fiscale né secondo le vecchie regole né secondo i nuovi obblighi.

Al contrario, i proventi che derivano dalle attività commerciali non connesse agli scopi istituzionali (estranei al regime della 398), seguono la disciplina ordinaria e sono, quindi, soggetti all'obbligo di trasmissione telemati-

ca. Discorso a parte per le manifestazioni sportive. Queste, inquadrate ai fini Iva come *attività di spettacolo* devono essere, in termini generali, certificate per mezzo di titoli di accesso emessi mediante gli appositi misuratori fiscali o biglietterie automatizzate ovvero dal 2020 per mezzo di trasmissione telematica. Tuttavia, gli enti sportivi dilettantistici che aderiscono al regime della 398 devono essere esonerati anche dalla certificazione.

Si segnala, inoltre, che l'agenzia delle Entrate ha precisato che gli esercenti attività di spettacolo che già trasmettono i dati alla Siae non sono tenuti all'invio telematico dei corrispettivi (risposta 506/2019)

Prevista la possibilità per Asd e Ssd di certificare i corrispettivi per assistere alle sole manifestazioni sportive dilettantistiche (e non alle altre attività spettacolistiche). Esonero per le sole Asd dall'utilizzo di misuratori fiscali o biglietterie automatizzate per le attività di intrattenimento a favore dei soci. Infine, Asd e Ssd non potranno fruire di specifiche agevolazioni per la certificazione dei corrispettivi da attività di intrattenimento a favore di non soci. Dove non è obbligatoria la fattura, dovranno certificare i corrispettivi per mezzo di scontrino o ricevuta fiscale e procedere alla trasmissione telematica una volta divenuta obbligatoria.

## Senza il peso del Fisco

### ENTRATE ESENTI

# Le attività a fini istituzionali non generano proventi

## Occorre inserire nello statuto il divieto di distribuzione degli utili

Gabriele Sepio

■ Ai fini delle imposte sui redditi, la norma da considerare per individuare il regime fiscale applicabile agli enti associativi, tra i quali rientrano anche quelli sportivi, è l'articolo 148 del Tuir. Tale disposizione sarà sostituita per coloro che si iscriveranno al Runts dai nuovi criteri di commercialità previsti dall'articolo 79 del Cts (per tutti gli Ets) e dagli articoli 84 e 85 (per Odv e Aps).

In linea generale, il criterio per valutare la commercialità (e, quindi, l'imponibilità) delle attività svolte dall'ente nei confronti dei propri associati è l'onerosità o meno dell'operazione (articolo 148, commi 1 e 2). Così, le attività svolte in conformità ai fini istituzionali dell'ente sono considerate non commerciali, anche laddove sia previsto un versamento da parte degli associati (ad esempio, a titolo di quota associativa annuale o di contributo per far fronte a bisogni straordinari e generali dell'ente, in assenza di corrispettività - comma 1). Mentre, al contrario, le cessioni

di beni o prestazioni di servizi rese verso pagamento di corrispettivi specifici (compresi i contributi e le quote supplementari) si considerano commerciali.

Tali corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi a seconda che le relative operazioni siano abituali od occasionali (comma 2).

Va in ogni caso considerato quanto disposto all'articolo 143, comma 1, secondo periodo del Tuir: sono decommercializzate ex lege le prestazioni di servizi diverse da quelle imprenditoriali di cui all'articolo 2195 del Codice civile, svolte senza specifica organizzazione e dietro pagamento di corrispettivi specifici che non eccedono i costi di diretta imputazione.

Un'eccezione alla regola generale dell'onerosità della prestazione è prevista all'articolo 148, comma 3 del Tuir, il cui ambito di applicazione è limitato a particolari tipologie di enti associativi, tra i quali rientrano anche quelli sportivi dilettantistici. La disposizione esclude la commercialità delle attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali a favore degli associati anche quando l'attività:

- sia svolta verso pagamento di corrispettivi specifici;
- sia effettuata dall'ente non solo nei confronti dei propri iscritti, associati o partecipanti ma anche di soggetti iscritti/partecipanti in 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, come pure nei confronti dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali (circostanza, questa, che si verifica di frequente negli enti sportivi, data la loro struttura organizzativa).

La ratio della norma sembra derivare dalla dimensione puramente interna del rapporto associativo, oltre che dai particolari interessi

perseguiti e dalla struttura degli enti che godono dell'agevolazione (oltre agli enti sportivi, ad esempio, le associazioni assistenziali, culturali, educative, sindacali, politiche). In altri termini, la conformità alle finalità istituzionali dell'attività svolta e il soggetto destinatario delle stesse (associato o soggetto parificato all'associato) fanno emergere l'assenza di uno scambio nel senso vero e proprio, in quanto l'attività è autodestinata a soddisfare i

bisogni dell'ente stesso.

Anche il regime appena delineato prevede alcune eccezioni. Ci sono infatti delle attività considerate sempre commerciali, a prescindere dal soggetto cui sono rivolte e dalla tipologia di ente che le pone in essere (comma 4), salvo alcune limitate eccezioni per associazioni politiche, sindacali, di categoria e riconosciute dalle confessioni religiose (commi 6 e 7). Si tratta, in particolare: della cessione di beni nuovi prodotti per la vendita; della somministrazione di pasti; dell'erogazione di acqua, gas, energia elettrica e vapore; delle prestazioni alberghiere, di alloggio, trasporto e deposito; delle prestazioni di servizi portuali e aeroportuali; della gestione di spacci aziendali e di mense; dell'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici; della gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale; della pubblicità commerciale; delle telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

Per fruire delle particolari ipotesi di non commercialità previste dalla norma, gli enti devono inserire all'interno del proprio statuto le specifiche previsioni di cui al comma 8. È il caso, ad esempio, del divieto di distribuzione anche indiretta di utili, nonché dell'obbligo di devolvere il patrimonio, in caso di scioglimento, ad associazioni con finalità analoghe. O ancora, prevedere una disciplina uniforme del rapporto associativo, in linea con i principi di democraticità e non discriminazione.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

### COSÌ NEL TUIR

#### Attività non commerciali

- svolte in conformità alle attività istituzionali per gli associati;
- svolte in attuazione delle finalità istituzionali dietro versamento di corrispettivi da parte di associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, sportive dilettantistiche e di strutture periferiche di natura privatistica necessarie agli enti pubblici non economici per attuare la funzione di preposto a servizi di pubblico interesse, nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni (articolo 148, comma 3).
- prestazioni di servizi diverse da quelle imprenditoriali di cui all'articolo 2195 del Codice civile, svolte senza specifica organizza-

zione e dietro pagamento di corrispettivi specifici che non eccedono i costi di diretta imputazione (articolo 143, comma 1).

#### Attività commerciali

- cessioni di beni o prestazioni di servizi rese verso pagamento di corrispettivi specifici;
- cessione di beni nuovi; somministrazione di pasti; erogazione di acqua, gas, energia elettrica e vapore; prestazioni alberghiere, di alloggio, trasporto e deposito; servizi portuali e aeroportuali; gestione spacci aziendali e mense; organizzazione di viaggi; gestione di fiere; pubblicità commerciale; telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari (articolo 148, comma 4).

**Le forme di finanziamento.** Le condizioni e le soglie previste dal Tuir e dalla normativa di settore

## Le raccolte di fondi sono esenti se occasionali

Ilaria Ioannone  
Gabriele Sepio

■ Raccolta fondi ed erogazioni liberali sono tra i principali strumenti con cui gli enti non profit acquistano risorse per sovvenzionare le proprie attività istituzionali, particolarmente utilizzate anche nel mondo dell'associazionismo sportivo.

Per quanto riguarda la raccolta fondi, la disciplina generale è prevista all'articolo 143 del Tuir, in base al quale non concorrono alla formazione del reddito imponibile i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche di fondi effettuate occasionalmente, anche mediante offerte di beni di modico valore o servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione (norma trasposta, per gli Ets, nell'articolo 79, comma 4 del Cts). Ta-

le raccolte sono pure esenti da ogni altro tributo ed escluse dall'Iva (articolo 2, comma 2 del Dlgs 460/1997 e articolo 89, comma 18 del Cts).

Per le Asd che optino per il regime della legge 398/1991 attualmente c'è una limitazione: la non imponibilità delle entrate da raccolta fondi riguarda solo le entrate raccolte entro massimo due eventi l'anno e per un importo non superiore a 51.645,69 euro (articolo 25, comma 2 della legge 133/1999 e Dm 473/1999). Tale limite, tuttavia, non dovrebbe più trovare applicazione in caso di ingresso nel Terzo settore, in quanto la riforma non prevede specifiche soglie di entrate da osservare o vincoli nel numero degli eventi (fermo restando il carattere occasionale).

All'attività di raccolta fondi sono legati specifici obblighi di rendicon-

tazione. L'ente deve redigere un rendiconto separato nel quale, anche a mezzo di una relazione, risultino in maniera chiara e trasparenza le entrate e le spese relative ad ogni iniziativa. Sotto il profilo delle erogazioni liberali, numerose sono le disposizioni del Tuir che prevedono agevolazioni, sotto forma di detrazioni o deduzioni, per i soggetti che effettuano donazioni agli enti non profit, alle quali, come abbiamo visto, si aggiungono quelle introdotte dalla ri-

### EROGAZIONI LIBERALI

A deduzioni e detrazioni fruibili dai donatori per particolari enti o attività la riforma ha aggiunto agevolazioni generalizzate

forma del Terzo settore. Mentre queste ultime riguardano, in maniera generalizzata, le erogazioni a favore di tutti gli Ets (con la sola eccezione delle imprese sociali costituite in forma societaria diverse dalle coop sociali), quelle del Tuir spesso sono indirizzate solo a particolari tipologie di enti o legate a specifiche attività ritenute meritevoli. In particolare, attualmente le uniche agevolazioni per chi effettua questo tipo di erogazioni ad Asd e Ssd sono contenute all'articolo 15, comma 1, lettera i-ter del Tuir (per le persone fisiche) e all'articolo 78, comma 1 del Tuir (per le persone giuridiche). Consistono nella possibilità di detrarre una somma pari al 19% dell'erogazione effettuata, su un importo complessivo non superiore ad euro 1.500 per ogni periodo d'imposta (l'importo massimo

detraibile è quindi pari a 285 euro).

Il diritto alla detrazione riguarda solo i versamenti eseguiti tramite strumenti di pagamento tracciabili ed è opportuno che l'ente rilasci apposita ricevuta dell'erogazione.

In alternativa a questi incentivi, per le Asd che sono dotate della qualifica di Onlus si applicano, a partire dal 1° gennaio 2018, le più vantaggiose agevolazioni introdotte per gli enti del Terzo settore, con una percentuale di detrazione che sale al 30% (entro un massimo di 30mila euro) e una deduzione del 10% senza soglie massime. Laddove la Asd scegliesse di entrare nel Terzo settore, a prescindere dal possesso o meno della qualifica di Onlus, tali agevolazioni dovrebbero rendersi applicabili con l'iscrizione al Runts.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

# La tassazione

**SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE**

# Società dilettantistiche senza Ires per gli scopi istituzionali

## La natura commerciale non preclude l'assimilazione con le Asd

**Damiano Lembo**

■ Tassazione delle società sportive dilettantistiche (Ssd) tra regime ordinario e forfettario. Tali enti, previsti dall'articolo 90 della legge 289/2002, dal punto di vista fiscale mantengono la natura commerciale in base all'articolo 73, comma 1, lettera a) del Tuir ancorché non perseguano il fine di lucro. Tuttavia, sotto alcuni aspetti, le Ssd vengono assimilate alle associazioni sportive dilettantistiche (Asd), giacché l'articolo 90 dispone l'applicabilità delle norme tributarie previste in favore di quest'ultime anche nei confronti delle prime (includere la legge 398/1991 e l'articolo 148, comma 3, del Tuir).

Ma vediamo più nel dettaglio quale regime scontano le Ssd. In linea generale, sotto il profilo soggettivo, tali enti assumono la forma classica societaria, con l'inevitabile attrazione all'imposta sul reddito delle società. È però esteso alle Ssd lo specifico re-

gime dell'articolo 148, comma 3, del Tuir (indirizzato agli enti non commerciali di tipo associativo, compresi quelli operanti nel settore dilettantistico), il quale prevede la non imponibilità ai fini Ires delle attività rese in diretta attuazione degli scopi istituzionali, verso il pagamento di corrispettivi specifici, nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti e altri soggetti individuati.

Per beneficiare di questa norma agevolativa le Ssd devono conformare i loro statuti alle clausole previste dall'articolo 90 e dall'articolo 148, comma 8, del Tuir e ottemperare all'onere della comunicazione all'agenzia delle Entrate, mediante il Modello Eas. Sotto il profilo Iva, data la forma soggettiva prescelta, ai fini fiscali non vi saranno deroghe circa l'assoggettamento al predetto tributo.

Il quadro del trattamento fiscale è poi completato dal regime opzionale previsto dalla legge 398/1991, che individua modalità di determinazione forfettaria del reddito imponibile e dell'Iva e semplificazioni in materia di adempimenti contabili, di certificazione dei corrispettivi e dichiarativi. A trarne beneficio possono essere coloro che, nel corso del periodo d'imposta precedente, abbiano conseguito proventi derivanti da attività commerciali per un importo non superiore a 400mila euro.

Con particolare riferimento alle imposte indirette, la legge 398 pre-

vede un regime agevolato Iva costituito da una detrazione pari al 50% dell'imposta relativa alle operazioni imponibili, secondo le disposizioni di cui all'articolo 74, comma 6, del Dpr 633/1972.

Le Ssd affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciute dal Coni possono accedere al regime fiscale in esame con opzione esercitata mediante una duplice comunicazione: una a mezzo lettera raccomandata da inviare alla Siae competente in relazione al domicilio

fiscale dell'ente, prima dell'inizio dell'anno solare per il quale si intende fruire del regime agevolativo; un'altra all'agenzia delle Entrate in base all'articolo 2, comma 2, del Dpr 442/1997. Opzione che, ha effetto fino a quando non è revocata con le medesime modalità ed è vincolante per un quinquennio.

In tema Ires, le Ssd che applicano la legge 398 scontano un coefficiente di redditività del 3%, che si applica su tutti i proventi e componenti positivi che concorrono a formare il reddito complessivo in base all'arti-

colo 81 del Tuir, escluse le plusvalenze patrimoniali (il cui importo si aggiunge al reddito così determinato). Sono esclusi dall'ammontare dei proventi da assoggettare al coefficiente di redditività anche quelli relativi alle attività commerciali connesse e alle raccolte pubbliche di fondi, che si considerano non imponibili nel limite annuo complessivo di 51.645,69 euro (articolo 25, comma 2, della legge 133/1999).

Sotto il profilo degli adempimenti contabili occorre: versare trimestralmente l'Iva mediante modello F24 entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento, con possibilità di avvalersi della compensazione di cui all'articolo 17 del Dlgs 241/1997; numerare progressivamente e conservare le fatture di acquisto; annotare, anche con unica registrazione entro il giorno 15 del mese successivo l'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguiti nell'esercizio di attività commerciali relativi al mese precedente nell'apposito Registro di cui al Dm 11 febbraio 1997, opportunamente integrato. Nel medesimo Registro andranno annotati anche i proventi alle attività commerciali connesse e alle raccolte occasionali di fondi che non costituiscono reddito imponibile (articolo 25, comma 2, della legge 133/1999), nonché le plusvalenze patrimoniali e le operazioni intracomunitarie.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

### PER LE ATTIVITÀ COMMERCIALI TETTO ALL'ESCLUSIONE DAL REDDITO IMPONIBILE

#### Estensione alle Ssd dell'articolo 148, comma 3, del Tuir

Sotto il profilo soggettivo, le Ssd assumono la forma classica societaria, con attrazione del reddito complessivo a Ires. Così come le Asd, applicano tuttavia l'articolo 148, comma 3, del Tuir, che prevede la non imponibilità ai fini Ires delle attività rese in diretta attuazione degli scopi istituzionali, verso il pagamento di corrispettivi specifici, nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti e altri soggetti individuati

#### Regime forfettario della legge 398/1991

Si estende anche alle Ssd la possibilità (già prevista per le associazioni sportive dilettantistiche) di optare per il regime della legge 398/1991 con applicazione, ai fini Ires, di un coefficiente di redditività del 3% e, ai fini Iva, di una detrazione forfettaria pari al 50% dell'imposta relativa alle operazioni imponibili. Sono esclusi dal reddito imponibile, nel limite annuo di 51.645,69 euro, i proventi delle attività commerciali connesse e delle raccolte pubbliche occasionali di fondi, nel limite di due eventi l'anno

**Imposte indirette.** Per le Entrate i proventi sarebbero soggetti all'aliquota ordinaria

## Dubbi applicativi sull'Iva ridotta

**Andrea Mancino**

■ Società sportive dilettantistiche (Ssd) "assimilate", sotto il profilo fiscale, alle associazioni sportive (Asd). È quanto previsto dall'articolo 90, comma 1, della legge 289/2002, che estende alle Ssd il regime di favore previsto dalla legge 398/1991 nonché tutte le disposizioni tributarie previste per le Asd. Un'estensione, questa, che non operando una distinzione sotto il profilo delle imposte dirette e dell'Iva tra le due diverse tipologie di enti ha indotto gli operatori del settore ad applicare indistintamente sia per Asd che per Ssd le agevolazioni previste dagli articoli 143 e seguenti del Tuir e quelle previste dall'articolo 4, comma 4, del Dpr 633/1972.

In realtà la diversa natura civilistica e fiscale dei due soggetti avrebbe richiesto una maggiore puntualizzazione della norma. Invero, le Asd, quali soggetti giuridici differenti dalle società, rientrano per loro natura nella categoria degli enti non commerciali, mentre, le Ssd sono riconducibili, in linea di principio, nell'ambito delle società ed enti commerciali con la conseguenza che l'esclusione ai fini Iva dei proventi conseguiti avrebbe richiesto una apposita autorizzazione della commissione europea.

Sul punto, sono intervenute anche le Entrate con la Circolare 18/E del 2018, che ha distinto il trattamento riservato a Asd e Ssd. In riferimento al primo ente, occorre richiamare l'arti-

colo 4 citato, il quale precisa che non rientrano nell'attività commerciale e quindi non sono soggette al tributo le operazioni effettuate in conformità alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione sociale e di formazione extrascolastica della persona, 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 dalle rispettive organizzazioni nazionali. Al di fuori di tali ipotesi il tributo è sempre dovuto. Con ri-

ferimento alle Ssd, data la forma soggettiva prescelta, ai fini fiscali non vi saranno deroghe sull'assoggettamento al predetto tributo.

Questo potrebbe comportare l'applicazione dell'Iva ad aliquota ordinaria a tutte le prestazioni connesse all'attività sportiva svolte a favore dei tesserati della società sportiva, fatta esclusione per i corsi didattici che potrebbero, alla luce dei recenti emendamenti al decreto fiscale, usufruire della esenzione.

Per le Ssd che abbiano optato per il regime della legge 398/91, si pone la necessità il plafond verificando il raggiungimento del limite di 400mila euro anche per i proventi esenti. Sarebbe necessario, pertanto, un intervento

normativo volto a chiarire in maniera definitiva il trattamento ai fini Iva dei proventi realizzati dalle società sportive dilettantistiche che certamente, laddove venisse accolta un'interpretazione coerente con la ricostruzione civilistica e fiscale sopra effettuata, avrebbe delle ripercussioni non indifferenti per le Ssd, anche se si potrebbe propendere per l'applicabilità dell'istituto del legittimo affidamento da parte dei contribuenti, i quali, alla luce della interpretazione letterale e consolidata della norma, hanno ritenuto che i proventi realizzati fossero non solo decommercializzati ai fini delle imposte dirette ma anche esclusi dal campo di applicazione dell'Iva.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

## La veste giuridica

LE APS

# Associazioni di promozione anche per lo sport fuori dal Coni

### L'organizzazione si basa sul volontariato. Possibile associare altri Ets

Gabriele Sepio

Lo sport dilettantistico rientra tra le attività di interesse generale previste dalla riforma (articolo 5), senza alcun vincolo con riguardo al riconoscimento o meno della pratica sportiva da parte del Coni. Si tratta di una novità importante, in quanto si valorizza il ruolo dello sport come strumento di inclusione sociale anche al di fuori dei canali classici delle attività Coni. Così, ad esempio, potrebbe legittimamente rientrare nel Terzo settore un'associazione che pratica sport riconosciuti dal Coni unitamente a discipline non riconosciute o una associazione che pratica solamente sport per anziani.

A tal fine, uno dei veicoli che potrebbe essere utilizzato dagli enti sportivi nell'ingresso al Terzo settore è quello delle Associazioni di promozione sociale (Aps), le quali godono di una posizione privilegiata, legata soprattutto alla base volontaria di tali organizzazioni. Vediamole caratteristiche da rispettare per assumere la qualifica e i vantaggi connessi.

#### SOCI ALMENO SETTE PERSONE FISICHE O TRE APS PALETTI RIGIDI PER LA QUALIFICA

##### Forma e numero associati

Possono essere Aps solo enti costituiti in forma di associazione riconosciuta o non riconosciuta, con un numero minimo di 7 soci persone fisiche o 3 Aps

##### Ammissione di altri associati

Possono essere ammessi come associati anche di altri enti del Terzo settore o senza scopo di lucro, ma il loro numero non deve essere superiore al 50% del numero delle Aps. Tale regola non vale per gli enti di promozione sportiva riconosciuti dal Coni

che associano un numero non inferiore a 500 Aps

##### Volontari e lavoratori

L'attività dell'Aps deve essere svolta in prevalenza attraverso l'apporto di associati volontari. Le Aps possono assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo o di altra natura, anche dei propri associati, solo quando ciò sia necessario per lo svolgimento dell'attività di interesse generale e il perseguimento delle finalità

A seguito della riforma, possono qualificarsi Aps solo enti costituiti in forma di associazione riconosciuta o meno, con un numero minimo di soci (sette persone fisiche o tre Aps) e una struttura incentrata sull'attività di volontariato, la quale deve risultare prevalente. Una Aps può associare anche altri enti del Terzo settore o senza scopo di lucro, ma, in questo caso, mantiene la qualifica solo se il loro numero non supera il 50% del numero delle Aps affiliate. Tale regola, tuttavia, non si applica agli enti di promozione sportiva riconosciuti dal Coni che associano un numero non inferiore

a 500 Aps. In questo modo, si vuole consentire agli enti più strutturati di accedere con maggiore facilità al Terzo settore in veste di associazione di promozione sociale, tenuto conto che in ambito sportivo è frequente un'organizzazione con associazioni di secondo/terzo livello, con strutture nazionali che affiliano enti regionali e provinciali.

Similmente alle altre associazioni del Terzo settore, poi, l'ente dovrà garantire il rispetto dei principi di democraticità e non discriminazione. Al riguardo, infatti, si legge all'articolo 35, comma 2, che non sono Aps le associazioni che di-

spongono limitazioni con riferimento alle condizioni economiche e discriminazioni di qualsiasi natura in relazione all'ammissione degli associati o prevedono il diritto di trasferimento, a qualsiasi titolo, della quota associativa o che, infine, collegano, in qualsiasi forma, la partecipazione sociale alla titolarità di azioni o quote di natura patrimoniale.

La base volontaria dell'ente limita fortemente l'apporto di lavoratori retribuiti. In particolare, viene previsto che le Aps possono assumere lavoratori dipendenti o avvalersi di prestazioni di lavoro autonomo o di altra natura, anche dei propri associati solo quando ciò sia necessario per lo svolgimento dell'attività di interesse generale e il perseguimento delle finalità. In ogni caso, il numero dei lavoratori impiegati non può superare il 50% del numero dei volontari o il 5% del numero degli associati. Il decreto per l'attivazione del Registro unico nazionale del terzo settore (Runts), in fase di emanazione, potrebbe includere in questo computo solo lavoratori dipendenti o parasubordinati con esclusione, in tal caso, di coloro che percepiscono compensi in base all'articolo 67 del Tuir.

La qualifica di ente del terzo settore assegna anche una serie di benefici. Si pensi alla possibilità di ampliare la categoria delle attività qualificate come non commerciali, al rapporto privilegiato con la pubblica amministrazione (articolo 56 Cts) o ai finanziamenti dedicati a questi enti (articolo 75 Cts).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**La tassazione.** Corrispettivi irrilevanti se versati per le attività istituzionali

## Niente Ires sulla somministrazione ai soci

Damiano Lembo

Gli enti sportivi che assumono la qualifica di Aps applicheranno ai fini Ires il regime di cui all'articolo 148 del Tuir, che prevede l'irrelevanza dei corrispettivi specifici versati dagli iscritti e associati per lo svolgimento di attività istituzionali.

Per le Aps sono peraltro previste alcune ipotesi di decommercializzazione aggiuntive, legate alle finalità perseguite: in particolare, per le Aps le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal ministero dell'Interno non si considerano commerciali, anche se effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici, la somministrazione di alimenti e bevande e di esercizi similari presso le sedi in cui è svolta l'attività, nonché l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, a condizione che si tratti di attività svolte nei confronti di soci e iscritti e che siano strettamente complementari a quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali. Sotto il profilo amministrativo, per le medesime attività è sufficiente l'invio al Comune della Scia, senza ulteriori autorizzazioni.

Le agevolazioni continueranno ad applicarsi anche dopo la riforma del Terzo settore, in quanto una disciplina analoga a quella dell'articolo 148 è prevista per le Aps dall'articolo 85 del Dlgs 117/2017. Per le agevolazioni sulla somministrazione, sarà prevista una condizione aggiuntiva rispetto a quelle ora viste: viene infatti specificato che l'Aps non può avvalersi per tale attività di alcuno strumento pubblicitario o comunque di diffusione di informazione a soggetti terzi, diversi dagli associati.

Per fruire delle agevolazioni sulla somministrazione di alimenti e bevande l'associazione dovrà essere regolarmente affiliata ad un ente nazionale le cui finalità assistenziali e ricreative siano riconosciute dal Ministero.

Quali, quindi, gli aspetti da considerare con particolare riferimento alle Asd? Muovendo dalla considerazione che

tutti gli enti di promozione sportiva e alcune federazioni sportive nazionali riconosciute dal Coni posseggono tale riconoscimento, e dall'esame congiunto del dettato normativo previsto per le Aps e quello che regola le Asd, nulla osta alla stesura di uno statuto che dia luce ad una configurazione associativa di "Associazione sportiva dilettantistica - Associazione di promozione sociale". In altri termini, le Asd affiliate ad un organismo riconosciuto come ente assistenziale dall'Interno potranno godere delle agevolazioni sulla somministrazione di bevande e alimenti (tributarie e amministrative), ma a condizione che l'associazione assuma anche la qualifica di Aps.

A tal proposito occorre però evidenziare che a tal fine l'attività dovrà essere comunque complementare agli scopi istituzionali, rappresentati per una Asd dall'organizzazione di attività sportiva dilettantistica. In mancanza di tale complementarietà, l'attività di somministrazione di alimenti e bevande da parte

delle Asd sarebbe comunque da considerarsi commerciale, anche se svolta nei confronti di soci o associati. In tal caso, i relativi proventi potranno essere assoggettati ad imposizione secondo il regime forfettario di cui alla legge 398/1991 qualora risulti assicurata la circostanza che dette attività siano svolte nella struttura dove si svolge l'attività sportiva, senza l'impiego di strutture e mezzi organizzati per fini di concorrenzialità sul mercato: ciò, al fine di garantire che dette attività siano, di fatto, prevalentemente destinate agli associati o ai tesserati praticanti l'attività sportiva.

Resta ferma, comunque, l'esclusione da Ires qualora l'attività sia resa in occasione dell'evento sportivo e in concomitanza con lo svolgimento dello stesso in conformità alle condizioni e ai limiti posti dall'articolo 25, comma 2, della legge 133/1999 (nel limite di due eventi l'anno e per importi complessivamente non superiori a 51.645,69 euro).

© RIPRODUZIONE RISERVATA

#### I PRODOTTI IN VETRINA



#### PLUSPLUS24 LAVORO Sempre aggiornato

È il sistema di informazione pensato per il consulente del lavoro, il professionista del fisco, l'avvocato giuslavorista, l'impresa. Sempre aggiornato, con innovativo motore di ricerca. [plusplus24lavoro.com](http://plusplus24lavoro.com)



#### GUIDA AL LAVORO Le risposte degli esperti

Il settimanale del Sole 24 Ore su amministrazione del personale, contrattazione collettiva, diritto e sicurezza del lavoro. Garantisce tempestività e approfondimenti curati dai maggiori esperti. [guidaalavorodigital.ilssole24ore.com](http://guidaalavorodigital.ilssole24ore.com)



#### SMART24 LEX Banca dati quotidiana

Lo strumento più evoluto per la ricerca giuridica digitale: agile, flessibile, potente. Coniuga la ricchezza di una banca dati autorevole e un sistema di aggiornamento quotidiano. [smart24lex.com](http://smart24lex.com)



# LA NUOVA RESPONSABILITÀ SANITARIA

*La Cassazione cambia le regole dei risarcimenti*

Il fascicolo, che gli abbonati di Guida al Diritto hanno ricevuto in anteprima, fa riferimento alle dieci sentenze della Terza sezione che hanno riscritto non solo la Rc sanitaria ma anche il danno alla persona. Partendo dalla fonte della responsabilità, si analizzano i diversi possibili danni risarcibili, le regole per il loro accertamento e liquidazione e la disciplina in tema di rivalsa e regresso della struttura sanitaria nei confronti dell'operatore sanitario.

IN EDICOLA DAL

**10**  
DICEMBRE

CON IL SOLE 24 ORE A

**9,90\*** €  
\*Oltre il prezzo del quotidiano

OPPURE ONLINE:

[offerte.ilsole24ore.com/responsabilitamedica](http://offerte.ilsole24ore.com/responsabilitamedica)

OFFERTA VALIDA IN ITALIA FINO AL 24 GENNAIO 2020

Il Sole  
**24 ORE**