



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Lodi

LA RIFORMA DEL TERZO SETTORE

Quaderno n. 2

**ASSOCIAZIONI SPORTIVE
DILETTANTISTICHE
SOCIETÀ SPORTIVE
DILETTANTISTICHE**

a cura della COMMISSIONE TERZO SETTORE E NO PROFIT

COMPONENTI: dott. ssa Giulia Zappalà, dott.ssa Emilia Crosignani, dott.ssa Rita Capriotti,
dott.ssa Maria Cristina Chioda, dott.ssa Giuseppina Iadevaia, Rag.ra Annamaria Scaglioni,
dott. Matteo Zavaglia



Indice

Introduzione	p. 3
Gli enti sportivi	p. 4
Le associazioni riconosciute	p. 4
Le associazioni non riconosciute	p. 5
Le società sportive dilettantistiche	p. 6
Costituzione di una associazione/società sportiva dilettantistica	p. 6
Organi sociali	p. 7
L'assemblea dei soci	p. 7
Il consiglio direttivo	p. 8
Riconoscimento dell'attività sportiva: iscrizione al CONI	p. 9
La condizione delle associazioni sportive prive di riconoscimento CONI alla luce delle disposizioni introdotte dal codice del terzo settore	p. 10
Le agevolazioni fiscali previste per le asd/ssd	p. 10
Regimi contabili/fiscali	p. 11
Natura dell'attività delle asd/ssd ai fini della determinazione del reddito di impresa	p. 11
Identificazione delle attività commerciali ex art. 148 tuir	p. 12
Il regime forfettario art. 145 tuir	p. 13
Il regime fiscale previsto dalla l. 398/91	p. 13
Trattamento fiscale delle raccolte fondi e delle pubblicità/sponsorizzazioni per le associazioni non iscritte al runts	p. 14
Disciplina irap per le asd/ssd	p. 15
Trattamento fiscale d. lgs 117/2017	p. 16
ETS commerciali e non commerciali: nuova definizione art. 79 c.5 cts	p. 16
Trattamento fiscale distinto di alcuni proventi di natura specifica: raccolte fondi e sponsorizzazioni/pubblicità secondo la normativa del cts	p. 17
Libri sociali	p. 18
Libri contabili secondo le regole del cts	p. 18
Iscrizione al rea	p. 19
Obblighi civilistici di rilevanza fiscale	p. 19
Il bilancio societario	p. 19
5x1000	p. 20
Aspetti di rilevanza fiscale per i soci delle asd: detrazioni di spese per attività sportive minori e donazioni	p. 21
IMU-TASI	p. 21
Prestazioni di lavoro nelle associazioni sportive: volontari, atleti, collaboratori, amministratori	p. 22
Lavoro occasionale e lavoro accessorio	p. 23
Lavoro subordinato - lavoro autonomo	p. 24



Introduzione

Per gli enti che svolgono attività sportiva dilettantistica, la forma giuridica più utilizzata oggi in Italia, è quella dell'associazione, ossia una formazione sociale per il perseguimento di fini superindividuali non lucrativi, per la gestione di interessi comuni. Occorre ricordare infatti come nel nostro paese il 95% delle società sportive dilettantistiche assume la veste di ASD. Le ragioni di tale scelta, sono essenzialmente di due tipi: maggiore semplicità ed economicità nelle fasi di costituzione e gestione, e significativi vantaggi fiscali.

Con riferimento a quest'ultimo punto, è da sottolineare come, fino all'emanazione della legge 289/2002, la possibilità di usufruire del regime fiscale agevolato della legge 398/1991 fosse riservato solo alle Associazioni. Dopo l'emanazione della legge sopra citata, l'agevolazione è stata estesa anche alle cooperative e alle società di capitali costituite per svolgere attività sportive dilettantistiche senza scopo di lucro. La figura associativa costituisce però ancora oggi il riferimento assolutamente prevalente del panorama dilettantistico.

Per ottenere il riconoscimento dello status di associazione o società sportiva e per poter usufruire delle agevolazioni fiscali, è fondamentale l'iscrizione nel Registro Nazionale tenuto dal CONI ed effettuata in forma telematica. L'iscrizione convalidata dal CONI avrà durata annuale, con rinnovo automatico a seguito di ri-affiliazione ad una Federazione, discipline sportive associate o ente di promozione sportiva. Attraverso tale iscrizione, le agevolazioni previste riguardano: la semplificazione degli adempimenti contabili, la determinazione del reddito e gli obblighi ai fini IVA, ma non solo: le ASD iscritte presso il Registro istituito dal CONI, acquisiscono il "marchio di qualità" cioè la "conditio sine qua non" per poter partecipare ai campionati di qualsiasi livello. Il registro infatti è lo strumento che il Consiglio Nazionale del CONI, secondo la nuova normativa "REGISTRO CONI 2.0" del 2017, ha realizzato per confermare definitivamente "il riconoscimento ai fini sportivi" alle associazioni/società sportive dilettantistiche, già affiliate alle Federazioni Sportive Nazionali, alle Discipline Sportive Associate ed agli Enti di Promozione Sportiva.

Il CONI ha l'onere di trasmettere l'elenco delle associazioni/società iscritte al Registro ogni anno, al Ministero delle Finanze - Agenzia delle Entrate.

Lo scopo di questo SECONDO QUADERNO è quello di rileggere insieme la Riforma del Terzo Settore, resa completa dalla pubblicazione del decreto correttivo (D.lgs. 105/2018), riguardante le ASD e fornire gli strumenti per valutare per tali enti la convenienza di iscriversi al Registro Unico del Terzo Settore (RUNTS), oppure continuare ad usufruire dei benefici stabiliti dalla Legge 398/1991.

Oltre alle normative già richiamate nell'introduzione, si rimanda alla lettura dei seguenti documenti:

- Decreto Dignità D.L. 87 del 12/07/2018 convertito con modificazioni dalla L. n. 96 del 09/08/2018
- Delibera Coni n. 1574 del 18 luglio 2017 "registro coni 2.0"
- Legge di Bilancio n. 205 del 27/12/2017 circa la determinazione dei compensi
- Circolare AE n. 18/E del 1°/08/2018 quesiti fiscali
- Legge 91 del 23/03/1981

Come spesso succede nel nostro paese, la normativa sull'argomento intreccia vari aspetti, fiscali, contributivi, civilistici etc. in un modo non sistematico. E' indispensabile quindi considerare tutto il panorama entro cui operano le singole società sportive per inquadrarle correttamente. In questo nostro lavoro ci focalizzeremo unicamente sulle Società Dilettantistiche e non su quelle di tipo professionistico.

GLI ENTI SPORTIVI

Tra le numerose tipologie di enti non commerciali, quelli che svolgono attività in ambito sportivo rappresentano una realtà particolarmente diffusa e significativa.

L'ordinamento giuridico che sovrintende l'organizzazione dell'associazionismo sportivo si fonda su specifiche disposizioni legislative che definiscono la peculiare identità di questo settore, attraverso una disciplina autonoma e distinta, funzionale a garantire ed agevolare il perseguimento degli interessi di tipo collettivo che sono propri dei soggetti classificabili in questo ambito.

La struttura organizzativa di riferimento del settore sportivo è di modello "piramidale", con un vertice rappresentato dal CONI (Comitato Olimpico Nazionale Italiano), organismo cui fanno capo le funzioni di coordinamento e vigilanza sulle Federazioni Sportive e gli Enti di Promozione Sportiva riconosciuti, soggetti intermedi che a loro volta regolano e monitorano l'attività della base del movimento sportivo, costituita dalle singole società sportive affiliate. Le forme in cui l'attività sportiva può essere esercitata si distinguono in:

- professionistica, regolata dalla L. 23.03.1981 n. 91, per soggetti costituiti in forma di Spa o di Srl, con obbligo di nomina del Collegio Sindacale;
- dilettantistica, regolata dalle disposizioni dell'art. 90, co. 17 della L. 27.12.2002 n. 289, e declinabile in 3 distinte tipologie di enti: Associazioni Sportive Dilettantistiche senza personalità giuridica (di cui al Capo Terzo art. 36-42); Associazioni Sportive Dilettantistiche con personalità giuridica (di cui al Capo Secondo art. 14-35 e Dpr 10.02.2000 n. 361); Società Sportive Dilettantistiche costituite nella forma di società di capitali o di società cooperative (di cui all'art. 90, co. 17 della L. 289/2002, nonché al Libro Quinto C.C.).

LE ASSOCIAZIONI RICONOSCIUTE

Si definiscono tali le Associazioni che hanno ottenuto in forma istituzionale ufficiale il riconoscimento da parte dello Stato o della Regione territorialmente competente.

Al riconoscimento istituzionale consegue l'acquisizione di personalità giuridica, determinando in questo modo la netta distinzione tra l'Associazione in quanto entità autonoma e gli associati.

L'atto costitutivo e lo statuto dell'Associazione contemperano un atto unitario ed hanno la funzione, rispettivamente, di dare vita alla persona giuridica e di regolamentarne l'ordinamento, l'amministrazione ed il funzionamento (art. 14c.c. e art. 90, c. 18 L.289/2002).

Oltre alla costituzione con atto pubblico, tra i requisiti richiesti per l'attribuzione del riconoscimento della personalità giuridica l'Associazione deve dimostrare la disponibilità di un patrimonio adeguato al raggiungimento dello scopo associativo: alla formazione di tale patrimonio si può provvedere tramite conferimenti effettuati dai singoli associati, lasciti e donazioni, anche di beni immobili.

Nel dettaglio, l'atto costitutivo deve contenere:

- La denominazione dell'ente;
- Indicazione degli scopi sociali;
- Il patrimonio;
- La sede;
- Le norme sull'ordinamento e sull'amministrazione;
- I diritti e gli obblighi degli associati;
- Le condizioni di ammissione degli associati;
- Le clausole relative all'estinzione dell'associazione;
- Le prescrizioni relative alla devoluzione del patrimonio.



L'istanza di riconoscimento (redatta in carta da bollo e sottoscritta dal legale rappresentante) deve essere presentata:

- alle Province Autonome o al Registro Regionale delle Persone Giuridiche Private, se le persone giuridiche private operano nelle materie attribuite per competenza alle Province Autonome e alle Regioni, oppure abbiano finalità statutarie che si esauriscono nell'ambito del territorio di una sola Regione;
- alle Prefetture, qualora l'ente operi in settori di competenza statale o eserciti la propria attività in più Regioni.

Nel primo caso, la domanda per l'acquisizione della personalità giuridica, indirizzata al Presidente della Giunta Regionale, può essere altresì presentata, unitamente alla documentazione necessaria, agli sportelli delle Camere di Commercio territorialmente competenti, così come ai competenti uffici regionali. A seguito di istruttoria dall'esito positivo, il Presidente della Giunta Regionale dispone con proprio decreto l'iscrizione dell'Associazione richiedente nel Registro Regionale delle Persone Giuridiche Private, entro il termine massimo di 90 giorni dalla presentazione della domanda.

Qualora vi fosse la necessità di integrare la documentazione presentata o vi fossero cause ostative all'iscrizione, il competente ufficio regionale predispone motivata comunicazione ai richiedenti, i quali nei successivi 30 giorni possono produrre la documentazione mancante o richiesta: in tal caso, la decorrenza del termine di 90 giorni per l'emissione del decreto di iscrizione è stabilita a partire dalla data di deposito della domanda regolarizzata o completata.

Nel caso di enti operanti in settori di competenza statale o esercitanti l'attività in più Regioni, l'istruttoria, avviata con presentazione della domanda alla Prefettura e sviluppata negli stessi termini sopra descritti, si conclude, se con esito positivo, con la concessione del riconoscimento tramite apposito Decreto Presidente della Repubblica.

A seguito del riconoscimento, l'Associazione acquisisce l'autonomia patrimoniale "perfetta", che comporta la limitazione della responsabilità degli amministratori nei limiti del patrimonio associativo. In sostanza, l'Associazione riconosciuta è un centro di imputazione di diritti e obblighi totalmente distinto dagli associati: ciò significa che i creditori dell'Associazione possono rivalersi esclusivamente sul patrimonio di quest'ultima, senza poter aggredire il patrimonio del Presidente o dei membri del Consiglio Direttivo, salvo casi comprovati di danni cagionati da condotte personali degli amministratori.

LE ASSOCIAZIONI NON RICONOSCIUTE

Nel settore dello sport le Associazioni non riconosciute costituiscono la figura giuridica di gran lunga prevalente. L'Associazione non riconosciuta (perché non ha richiesto il riconoscimento o, avendolo richiesto, non lo ha ottenuto per mancanza dei necessari requisiti) rappresenta un soggetto giuridico comunque distinto dai singoli associati che la compongono: è infatti dotata di un fondo comune (art. 37 c.c.) e di una organizzazione interna regolata dagli accordi tra gli associati, in mancanza dei quali si applicano le norme dettate per le Associazioni riconosciute, se compatibili.

A differenza di quanto previsto per le Associazioni riconosciute, l'atto costitutivo e lo statuto da cui trae origine una Associazione non riconosciuta non sono soggetti all'obbligo di registrazione né alla stesura in forma scritta; nell'ambito dell'ordinamento sportivo, tuttavia, tali requisiti risultano indispensabili ai fini di ottenere il riconoscimento di Associazione Sportiva Dilettantistica da parte del Coni.

Sotto il profilo della responsabilità degli amministratori, nelle Associazioni non riconosciute il Presidente ed i membri del Consiglio Direttivo sono chiamati a rispondere personalmente

e solidalmente delle obbligazioni passive maturate dall'Associazione (art. 40 c.c.), purché sia comprovato che abbiano agito in nome e per conto dell'Associazione (art. 38).

A titolo esemplificativo, gli amministratori che non hanno preso parte ad una determinazione deliberativa o ad un comportamento attivo da cui sono discese obbligazioni passive non assolte dall'Associazione in quanto tale, non sono chiamati a risponderne personalmente.

LE SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE

Le Società Sportive Dilettantistiche sono società di diritto speciale, disciplinate dalle disposizioni specifiche dettate dall'art. 90 della L.289/2002.

Esse possono assumere la forma di:

- società di capitali
- società cooperativa senza fine di lucro

Requisito indispensabile per assumere lo status di SSD è il divieto assoluto di distribuire utili tra i soci: eventuali utili di esercizio della società devono infatti essere reinvestiti nell'attività sociale.

Anche per le Società Sportive Dilettantistiche vige l'obbligo di redigere l'atto costitutivo e lo statuto ai sensi dell'art. 90, c. 18, della L. 289/2002. Le modalità di gestione delle SSD devono essere conformi alle disposizioni del Libro V del Codice Civile, tra cui l'obbligo di redigere i bilanci di esercizio secondo i principi contabili e quello di rispettare le modalità di iscrizione e di deposito degli atti presso le competenti Camere di Commercio.

COSTITUZIONE DI UNA ASSOCIAZIONE/SOCIETÀ SPORTIVA DILETTANTISTICA

L'associazione/società sportiva viene costituita con atto costitutivo, che è il contratto con il quale si manifesta la volontà di dare vita al rapporto associativo.

Nell'atto costitutivo vengono indicati, tra l'altro:

- dove e quando l'associazione/società viene costituita;
- la denominazione sociale;
- i dati dei soci fondatori;
- la sede legale;
- la composizione del Consiglio Direttivo e la designazione del Presidente.

La redazione dell'atto costitutivo contrassegna quindi la nascita dell'associazione, rappresentandone l'indispensabile momento fondativo. Per le Associazioni non riconosciute, la legge non prevede particolari obblighi di forma dell'atto costitutivo, quali la redazione scritta e la sua eventuale registrazione; tuttavia, benché non prescritti dalla normativa, in ambito sportivo, tali requisiti risultano comunque essenziali ai fini del riconoscimento dell'Associazione da parte del "Coni".

E' quindi buona prassi utilizzare anche per le ASD non riconosciute l'impostazione dell'atto costitutivo normalmente adottata dalle Associazioni riconosciute, compresa l'integrazione dell'atto con uno Statuto, documento derivante dalla libera pattuizione delle parti che regola la vita associativa e la gestione amministrativa.

A tale fine, è pertanto opportuno che lo statuto di una ASD (anche se non riconosciuta) contenga le seguenti informazioni:

- denominazione dell'Associazione;
- oggetto sociale con indicazione dell'attività sportiva dilettantistica esercitata;



- indicazione del patrimonio e delle fonti di entrata;
- esplicita esclusione di fini di lucro e del divieto di divisione tra gli associati dei proventi delle attività, anche in forme indirette;
- durata dell'esercizio sociale;
- requisiti per l'ammissione a socio;
- regole di comportamento degli associati;
- l'affermazione del principio di democrazia e divieto di trasferimento e trasmissione delle quote sociali;
- modalità di convocazione, costituzione, validità, competenze e procedure di voto delle assemblee generali;
- individuazione del Consiglio Direttivo e attribuzione delle cariche sociali;
- regole sulle dimissioni e sostituzioni dei Consiglieri;
- modalità di riunione del Consiglio Direttivo;
- attribuzioni del Consiglio Direttivo;
- obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari;
- eventuale presenza della clausola compromissoria;
- modalità di scioglimento dell'Associazione e di devoluzione del patrimonio sociale residuo;
- riconoscimento ed accettazione dei regolamenti e delle disposizioni ordinamentali della Federazione sportiva di appartenenza.

ORGANI SOCIALI

L'organizzazione dei soggetti che esercitano l'attività sportiva dilettantistica è regolata, per gli enti associativi, dagli artt. 14 ss. c.c. e per le società e cooperative dagli artt. 2363 s.s. Sono organi obbligatori l'assemblea degli associati e degli amministratori, mentre sono organi facoltativi il Collegio Sindacale e i Revisori dei conti.

L'ASSEMBLEA DEI SOCI

L'assemblea dell'Associazione riconosciuta è l'organo collegiale formato da tutti i soci che, se iscritti nel Libro Soci e in regola con il pagamento della quota associativa, hanno sempre il diritto a parteciparne, esercitando le funzioni deliberanti disciplinate dagli artt. 20 ss. c.c. L'assemblea dell'Associazione non riconosciuta si svolge secondo le stesse modalità, non essendo espressamente indicato dalla legge uno specifico modello alternativo. Le norme che regolano il funzionamento e i rapporti dell'assemblea sono indicate nell'atto costitutivo e nello statuto di ciascuna Associazione. L'assemblea si riunisce almeno una volta l'anno, dietro convocazione da parte del Consiglio Direttivo o su richiesta dei soci, tramite avviso emesso almeno 15 giorni prima della data di svolgimento prevista, salvo quanto diversamente specificato nello statuto.

L'avviso deve contenere le seguenti informazioni: data, luogo, orario, ordine del giorno ed eventuale orario per la seconda convocazione. Può essere trasmesso tramite posta elettronica (semplice o certificata), fax, raccomandata postale, o semplicemente con affissione nella bacheca presso la sede legale e/o operativa dell'Associazione.

I poteri dell'Assemblea convocata in via ordinaria sono:

- l'elezione del Consiglio Direttivo;
- l'approvazione del rendiconto contabile economico-finanziario e della relazione annuale;
- le decisioni in merito alla destinazione dell'avanzo o al ripiano del disavanzo di esercizio;

- l'eventuale approvazione del programma annuale delle attività;
- l'approvazione del bilancio preventivo.

L'Assemblea ordinaria decide a maggioranza dei presenti.

In prima convocazione il quorum richiesto per poter considerare validamente costituita l'Assemblea è la presenza della maggioranza dei soci iscritti nel Libro Soci, mentre in seconda convocazione non è previsto alcun quorum.

I poteri dell'Assemblea convocata in via straordinaria sono:

- deliberare sulle richieste di modifica dello statuto;
- deliberare sullo scioglimento dell'Associazione;
- deliberare sulla nomina del liquidatore.

Per modificare l'atto costitutivo e lo statuto occorrono la presenza di almeno tre quarti degli associati e il voto favorevole della maggioranza dei presenti. Lo statuto può prevedere percentuali differenti in ordine alla presenza dei soci. Solo per deliberare lo scioglimento dell'Associazione è richiesto il voto favorevole dei tre quarti dei soci (cosiddetta "maggioranza qualificata").

Il verbale dell'assemblea deve essere redatto in forma scritta e depositato presso la sede dell'Associazione, dove resta a disposizione di tutti i soci per la consultazione.

IL CONSIGLIO DIRETTIVO

La composizione dell'organo amministrativo, le modalità di nomina dei relativi componenti e l'indicazione dei soggetti dotati del potere di rappresentanza dell'ente, devono essere precisati nello statuto. Solitamente il Consiglio Direttivo è formato da un numero di soci compreso tra 3 (con le rispettive attribuzioni di Presidente, Vicepresidente e Segretario) e 11 e assume deliberazioni valide con la maggioranza dei voti. Salvo esplicite disposizioni statutarie contrarie, si ritiene che possano essere nominati amministratori anche persone estranee all'Associazione stessa.

Disposizioni particolari sulle figure degli amministratori sono contenute nell'art. 90, c. 18 della L. 289/2002 (come modificato e integrato dall'art. 4, c. 6-ter del D.L. 72/2004, convertito nella L.128/2004).

Tali disposizioni riguardano principalmente:

- il divieto di cumulare la carica di amministratore di Associazioni o di Società Sportive Dilettantistiche con la medesima carica ricoperta in enti analoghi (art. 90, co. 18-bis della L. 289/2002);
- la possibilità di riconoscere un compenso per l'attività dagli stessi svolta all'interno delle Associazioni o Società Sportive Dilettantistiche.

Anche con riferimento all'organo amministrativo per le Società e le Cooperative Sportive Dilettantistiche, valgono le norme di diritto societario contenute nel Codice Civile, che ne disciplinano puntualmente il funzionamento.

I poteri del Consiglio Direttivo sono quelli di gestire e amministrare l'Associazione, promuovendone le attività. Si tratta in sostanza dell'organo "esecutivo" dell'Associazione, che ha il potere di decidere le iniziative e di impostare la politica associativa, in linea con gli orientamenti generali definiti dallo statuto. Il più importante compito del Consiglio Direttivo consiste nella cura dei rapporti economici dell'Associazione, sia attivi che passivi, tramite la gestione del c/c e di ogni forma di deposito intestata, con operatività e potere di firma normalmente attribuiti al Presidente e al Tesoriere.

Tra le funzioni specifiche del Consiglio Direttivo si annoverano:

- la definizione delle modalità di ammissione dei nuovi soci, nel rispetto dei criteri stabiliti a tale proposito dallo statuto, l'istruttoria delle domande di ammissione e le decisioni in



- merito all'accoglimento o al motivato rifiuto;
- l'adozione dei provvedimenti disciplinari;
- l'elaborazione del rendiconto economico finanziario annuale e la redazione dell'eventuale relazione di accompagnamento;
- la gestione delle attività dell'Associazione in modo funzionale e coerente al raggiungimento dei fini istituzionali;
- l'assunzione di personale dipendente, la stipula di contratti di lavoro e di collaborazione professionale, il conferimento di mandati di consulenza;
- l'approvazione del programma annuale delle attività dell'Associazione;
- la definizione e l'applicazione del regolamento per il funzionamento e l'organizzazione interna dell'Associazione;
- la gestione dei rapporti con gli Istituti di credito e la cura delle posizioni finanziarie dell'Associazione; la sottoscrizione di contratti di mutuo e di finanziamento e quant'altro necessario sotto il profilo finanziario per il buon funzionamento dell'Associazione;
- la ratifica e l'eventuale modifica dei provvedimenti assunti autonomamente in via d'urgenza dal Presidente per motivi di necessità indifferibile.

Inoltre, il Consiglio Direttivo si occupa della corretta tenuta dei documenti dell'Associazione, tra i quali i verbali d'assemblea, il Libro Soci, le scritture contabili, il conto economico e finanziario annuale e la relazione illustrativa di accompagnamento.

Il Consiglio Direttivo si riunisce di prassi almeno una o due volte al mese ed in ogni caso in qualsiasi momento lo ritenga opportuno. Ogni riunione deve essere convocata secondo le modalità previste dallo statuto associativo e per ciascun incontro deve essere redatto un verbale, in cui devono essere annotati: presenze, ordine del giorno, descrizione della discussione, risultato delle votazioni, il tutto corredato dalle firme dei presenti, che risultano essenziali ai fini dell'identificazione a riprova dell'effettiva presenza, nonché in caso di necessità/opportunità di procedere ad una puntuale e riscontrabile attribuzione di responsabilità in merito alle decisioni assunte.

L'incarico di amministrare l'ente ha carattere temporalmente limitato. Qualora l'ente sportivo sia costituito in forma di SSD, alla figura dell'amministratore si applicano anche le disposizioni di cui agli artt. 2363 ss. c.c.

RICONOSCIMENTO DELL'ATTIVITA' SPORTIVA: ISCRIZIONE AL CONI

Il Registro è lo strumento attraverso il quale il CONI certifica il "riconoscimento ai fini sportivi" alle Associazioni/Società Sportive Dilettantistiche costituite in conformità all'art. 90 della L. 289/2002 e successive modifiche, già affiliate alle rispettive Federazioni Sportive Nazionali di riferimento, nonché alle Discipline Sportive Associate ed agli Enti di Promozione Sportiva. Il CONI deve trasmettere annualmente al Ministero delle Finanze-Agenzia delle Entrate l'elenco delle Associazioni/Società iscritte.

Il Registro, gestito operativamente tramite un applicativo web, si articola in due sezioni:

- una "sezione pubblica", contenente i dati delle Associazioni e Società Sportive correttamente iscritte al Registro medesimo: tali dati, aggiornati dagli Organismi di affiliazione, sono accessibili e consultabili da chiunque, accedendo all'apposita sezione;
- **una "sezione riservata"**, contenente ulteriori dati sull'Associazione/Società, la cui consultazione è riservata all'Organismo sportivo di affiliazione e alle Associazioni/Società iscritte, con accesso all'apposita area regolato da password.

Su richiesta motivata di altre istituzioni pubbliche, il CONI può procedere all'estrazione dei dati ivi inseriti, trasmettendoli agli enti richiedenti.

LA CONDIZIONE DELLE ASSOCIAZIONI SPORTIVE PRIVE DI RICONOSCIMENTO CONI ALLA LUCE DELLE DISPOSIZIONI INTRODOTTE DAL CODICE DEL TERZO SETTORE

A partire dal 2017 il CONI, ha deliberato l'elenco delle discipline che sono considerate sportive. Nell'occasione, alcune discipline in precedenza considerate sportive sono state escluse dall'elenco, con la conseguenza che le Associazioni esercitanti attività in quegli ambiti hanno perso la possibilità di ottenere il riconoscimento sportivo e l'iscrizione al Registro. Per le Associazioni in questione, ciò ha comportato anche l'impossibilità di continuare ad usufruire dei benefici stabiliti dalla Legge 398/1991.

A tale fine, è necessario rilevare che il Codice del Terzo Settore include "l'organizzazione e la gestione di attività sportive dilettantistiche" fra le attività di interesse generale (ai sensi dell'art. 5, c. 1, lett. T del D. Lgs. 117).

Escludendo che le ASD siano soggette ad obbligo di iscrizione al Registro Nazionale (a meno che abbiano qualifica di Associazione di Promozione Sociale ed in quanto tali siano iscritte al rispettivo Registro provinciale), possono comunque esercitarne la facoltà, trovando idonea collocazione nella sezione g), relativa agli "altri enti del Terzo settore".

Ne consegue pertanto che tutte le Associazioni sportive prive di riconoscimento Coni possono comunque mantenere la qualifica di Enti del Terzo Settore, iscrivendosi al RUNTS. Sul punto anche l'Agenzia delle entrate, con la sua circolare 18/E/2018 ha chiarito che le associazioni

e società sportive dilettantistiche senza fini di lucro potranno scegliere se conservare le agevolazioni fiscali ad esse specificamente riservate dalla vigente disciplina oppure, in alternativa, qualora intendano entrare a far parte degli enti del terzo settore, fruire dei benefici fiscali previsti per tali enti del terzo settore, in luogo del regime fiscale specifico riservato alle sportive.

LE AGEVOLAZIONI FISCALI PREVISTE PER LE ASD/SSD

Le agevolazioni derivanti dal "riconoscimento ai fini sportivi di una ASD/SSD" prevedono innanzitutto la possibilità di usufruire di un regime fiscale di favore, disciplinato dalla legge 16 dicembre 1991 n. 398 relativo sia all'Iva che alle imposte dirette (che vengono perse con l'iscrizione al RUNTS e sostituite da quelle legate al CTS); sono inoltre previste agevolazioni in materia di contribuzione previdenziale e facilitazioni procedurali in merito alla disciplina di legge sul lavoro.

Per quanto riguarda le agevolazioni fiscali si segnala in particolare:

- l'applicazione ai proventi di natura commerciale di un coefficiente di redditività ridotto;
- la determinazione dell'Iva attraverso il metodo forfettario;
- l'esonero dal pagamento delle tasse sulle concessioni governative;
- l'esonero dall'obbligo di tenuta delle scritture contabili (libro giornale, libro degli inventari, registri Iva, scritture ausiliarie e di magazzino, registro beni ammortizzabili);
- l'esonero dall'emissione di scontrini e/o ricevute fiscali;
- l'esonero dalla redazione dell'inventario e del bilancio;
- l'esonero dagli obblighi di fatturazione e registrazione (tranne che per sponsorizzazioni, cessione di diritti radiotelevisivi e vendita di spazi pubblicitari);
- la possibilità di iscrizione all'elenco delle ASD che partecipano al riparto del "5 per mille" dell'IRPEF, in base all'art. 1, comma 1, lettera e) del D.P.C.M. 23/04/2010;
- la de-commercializzazione dei corrispettivi specifici percepiti da soci, associati e tesserati, di cui al comma 3 dell'art. 148 del TUIR (DPR n. 917/1986) ai fini delle imposte dirette e dell'art. 4, comma 4 del DPR n. 633/1972 ai fini IVA;



- l'esenzione ai fini Irpef, Irap e di contribuzione previdenziale per i compensi di importo annuo sino a 10.000 euro corrisposti a sportivi dilettanti e collaboratori amministrativi e gestionali, classificabili come "redditi diversi", ai sensi degli artt. 67 e 69 TUIR (DPR 917/1986), come modificati dall'art. 1, comma 228 della Legge 205 del 27/12/2017 (c.d. "Legge di Bilancio 2018").

REGIMI CONTABILI/FISCALI

I regimi contabili delle associazioni sportive dilettantistiche sono comuni a quelli degli enti non commerciali.

Le Associazioni che svolgono esclusivamente attività istituzionale sono tenute soltanto a redigere un rendiconto economico finanziario rilevando le entrate e le uscite di cassa con lo scopo di rendere trasparente la raccolta e l'impiego delle risorse finanziarie.

Quando, invece, l'associazione svolge anche attività di tipo commerciale, è necessario adottare un vero e proprio impianto contabile: regime ordinario o semplificato a seconda dell'entità dei ricavi;

regime forfetario, previsto dalla L. 398/1991, che verrà trattato di seguito; regime super semplificato, previsto dall'articolo 145 del t.u.i.r., che prevede un meccanismo forfetario di determinazione del reddito, con percentuali meno vantaggiose rispetto al regime forfetario di cui alla L. 398/1991.

Se vengono esercitate entrambe le tipologie di attività, l'associazione è obbligata ad adottare la contabilità separata. In entrambi i casi esse devono redigere e approvare annualmente, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un rendiconto, che riassume tutte le informazioni di carattere economico-finanziario riguardanti gli aspetti sia istituzionali sia commerciali. I regimi contabili delle ASD/SSD si distinguono in base alla tipologia dell'ente e all'iscrizione o meno al CONI. Sotto il profilo fiscale: le scritture contabili delle ASD devono essere obbligatoriamente tenute relativamente alle attività commerciali esercitate abitualmente (art. 20 DPR 600/73).

NON rilevano quindi:

- le attività istituzionali;
- le attività commerciali occasionali.

Di seguito vengono esaminati nel dettaglio i singoli regimi contabili/fiscali.

NATURA DELL'ATTIVITA' DELLE ASD/SSD AI FINI DELLA DETERMINAZIONE DEL REDDITO DI IMPRESA

Le ASD/SSD sono annoverate tra i contribuenti che non hanno quale oggetto esclusivo e principale un'attività di natura commerciale, intendendosi quest'ultima come l'attività che genera il reddito di impresa, così come delineato dall'art. 55 del TUIR e dall'art. 4 della legge IVA.

L'art. 73 c. 1 lett. c) del TUIR (D.P.R. 917/86) definisce gli enti senza scopo di lucro come "... enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo e principale l'esercizio di attività commerciali...".

L'art. 4, comma 3, D.P.R. 633/72 stabilisce che "Per gli enti di cui al n. 2) [enti pubblici e privati diversi dalle società], che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio delle attività ivi indicate, si considerano effettuate nell'esercizio di impresa soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole mediante una distinta organizzazione".

IDENTIFICAZIONE DELLE ATTIVITA' COMMERCIALI EX ART. 148 TUIR

Le attività delle Associazioni (tra cui quelle sportive) che devono essere considerate commerciali sono definite dall'art. 148 TUIR. Rientrano tra queste tutte le attività di carattere "commerciale" indicate nell'art. 2195 del Codice Civile, nonché quelle svolte dall'Associazione e rivolte a soggetti non associati, anche se rientranti nelle attività previste nello statuto. In una ASD sono considerate attività istituzionali:

- quelle svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate dietro pagamento di corrispettivi specifici che non eccedono i costi di diretta imputazione, nei confronti dei propri iscritti e associati, nonché degli associati o partecipanti di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale (art. 148 TUIR, c. 3: c.d. "de-commercializzazione speciale");
- la vendita di pubblicazioni cedute prevalentemente ad associati (art. 148, c. 3 TUIR).

Per beneficiare della c.d. "de-commercializzazione speciale" ex art. 148 TUIR ed usufruire delle agevolazioni previste dallo stesso TUIR e dall'art. 4 DPR 633/72 in merito ai corrispettivi specifici le ASD/SSD devono provvedere a trasmettere all'Agenzia delle Entrate il "modello EAS" (di cui all'art. 30, c. 1 D.L. 185/2008) e nel proprio Statuto dovranno esser presenti le seguenti clausole:

- è vietato distribuire anche in modo indiretto utili o avanzi di gestione, nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;
- è prevista una disciplina uniforme del rapporto associativo per garantirne l'effettività (non ci possono essere soci temporanei);
- è previsto il diritto di voto per gli associati o partecipanti maggiori di età per approvare e modificare lo Statuto e i regolamenti e per nominare gli organi direttivi dell'associazione;
- è prevista l'eleggibilità libera degli organi amministrativi; il principio del voto singolo; la sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione;
- si determinano i criteri e le idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle deliberazioni dei bilanci o rendiconti;
- la quota o il contributo associativo non sono trasmissibili (ad eccezione del trasferimento a causa di morte) e non sono rivalutabili;
- è obbligatorio devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito il Ministero del lavoro e delle politiche sociali e salvo diversa destinazione imposta dalla legge.
- rispettare le seguenti prescrizioni: divieto di distribuzione, anche indiretta, di utili o avanzi di gestione, che devono essere reinvestiti nelle finalità istituzionali che l'ente persegue;
- mancanza del perseguimento di finalità di lucro.

È inoltre vietato agli amministratori dell'ASD di ricoprire la medesima carica in altre ASD o SSD nell'ambito della medesima federazione sportiva o disciplina associata se riconosciute dal CONI, oppure nell'ambito della medesima disciplina facente capo ad un ente di promozione sportiva.

Per legge, s'intendono invece sempre attività commerciali:

- cessione di beni nuovi prodotti per la vendita;
- erogazione di acqua, servizi di fognatura e depurazione, gas energia elettrica e vapore;
- gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale;
- gestione di spacci aziendali, di mense e somministrazione di pasti (bar e ristoranti interni);
- trasporto e deposito di merci;
- trasporto di persone;



- organizzazione di viaggi e soggiorni turistici e prestazioni alberghiere o di alloggio;
- servizi portuali o aeroportuali;
- pubblicità commerciale e sponsorizzazioni;
- telecomunicazioni e radiodiffusioni.

IL REGIME FORFETTARIO EX ART. 145 TUIR

Gli enti non commerciali ammessi alla contabilità semplificata (ex art. 18 DPR 600/73) possono esercitare l'opzione per la determinazione forfettaria del reddito d'impresa, applicando all'ammontare dei ricavi derivanti dall'attività commerciale i coefficienti di redditività corrispondenti alla classe di appartenenza, indicati nel comma 1 dell'art. 145 TUIR:

Prestazioni di servizi:

- 15% fino a euro 15.493,71;
- 25% oltre euro 15.493,71 e fino a euro 400.000,00.

Altre attività:

- 10% fino a euro 25.822,84;
- 15% oltre euro 25.822,84 e fino a euro 700.000,00.

Si aggiungono, se presenti, plusvalenze patrimoniali, sopravvenienze attive, dividendi e interessi attivi, proventi immobiliari. L'imponibile così determinato è sottoposto a tassazione secondo l'ordinaria aliquota IRES.

IL REGIME FISCALE PREVISTO DALLA L. 398/91:

La Legge n. 398/1991 prevede a favore delle ASD/SSD un regime forfettario ai fini sia delle imposte dirette che dell'IVA, nonché rilevanti semplificazioni nella tenuta della contabilità. Per usufruire del regime speciale è necessario il rispetto di alcune condizioni soggettive ed oggettive; inoltre, la scelta di optare per il regime ex L. 398/91 deve essere comunicata all'Ufficio SIAE territorialmente competente in base al domicilio fiscale e all'Agenzia delle Entrate mediante la dichiarazione IVA (quadro VO). In caso di omessa comunicazione, vige comunque il principio del c.d. "comportamento concludente" ed il mancato adempimento da luogo esclusivamente ad una sanzione di carattere amministrativo (cfr. Circ. AE 21/2003).

Il presupposto oggettivo

È costituito dal rispetto di precisi limiti dimensionali dell'attività commerciale; nel dettaglio, il presupposto si ritiene soddisfatto se nel periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione a favore del regime ex L. 398/91 siano stati conseguiti proventi di natura commerciale per un importo non superiore a euro 400.000,00. Qualora nel periodo d'imposta tale limite venga superato, il regime agevolato cessa automaticamente e, dal mese successivo a quello in cui è venuto meno il requisito oggettivo, viene ripristinato il regime ordinario.

I presupposti soggettivi

Consistono nell'assenza di fine di lucro, nello svolgimento di attività sportiva dilettantistica e nell'affiliazione a Federazioni sportive nazionali o Enti di promozione sportiva riconosciuti.

Agevolazioni sulle imposte sui redditi

- I ricavi derivanti da attività istituzionali non sono sottoposti a tassazione;
- I ricavi derivanti da attività commerciale sono tassati applicando il coefficiente di reddi-

tività agevolato nella misura del 3% e aggiungendo le plusvalenze patrimoniali (art. 5 L. 398/1991): all'imponibile così determinato viene applicata l'aliquota IRES ordinaria, senza possibilità di dedurre eventuali costi.

Principio di cassa ai fini IRES

Per l'individuazione dei proventi conseguiti nell'anno ai fini della determinazione dell'imponibile IRES si applica il principio di cassa; diversamente, ai fini IVA si assume quale riferimento la data di emissione fattura.

Agevolazioni IVA

Per le Associazioni che hanno deciso di adottare il regime forfettario della L. 398/91 valgono le disposizioni IVA di cui all'art. 74, comma 6, DPR 633/72.

Le Associazioni Sportive Dilettantistiche che hanno scelto il regime fiscale agevolato determinano pertanto l'Imposta sul Valore Aggiunto in modo forfettario, applicando le seguenti percentuali sui proventi conseguiti:

- 50 per cento dell'IVA a debito sui proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali;
- 50 per cento dell'IVA a debito sulle fatture emesse per sponsorizzazioni;
- 2/3 dell'IVA a debito per la cessione o concessione di diritti di ripresa televisiva o trasmissione radiofonica.

L'IVA a debito si versa con periodicità trimestrale tramite modello F24, senza applicare la maggiorazione dell'1 per cento e con esenzione dall'obbligo di presentare la dichiarazione IVA annuale.

TRATTAMENTO FISCALE DELLE RACCOLTE FONDI E DELLE PUBBLICITÀ/SPONSORIZZAZIONI PER LE ASSOCIAZIONI NON ISCRITE AL RUNTS

Raccolte fondi

I proventi realizzati mediante raccolte pubbliche di fondi effettuate occasionalmente nel contesto di manifestazioni e iniziative a carattere celebrativo (per un numero di eventi non superiore a due per anno e per un importo complessivo non superiore a 51.645,69 euro) sono esenti da tassazione, vengono considerati de-commercializzati e non sono imponibili ai fini IVA. In caso di proventi di importo superiore ad euro 51.645,69 permane la non imponibilità ai fini IVA, mentre ai fini delle imposte dirette è assoggettata a prelievo esclusivamente la parte eccedente il citato limite. Qualora nel corso dell'esercizio vengano realizzati più di 2 eventi a carattere di raccolta fondi, i proventi relativi agli eventi eccedenti il limite di 2 vengono considerati imponibili sia ai fini IVA che delle imposte dirette, anche se i proventi complessivi dei primi due eventi non hanno superato l'importo di 51.645,69 euro.

Oltre a definire i requisiti che consentono di qualificare un evento come "raccolta fondi" (cioè quelli superiori ad euro 51.645,69), la norma subordina l'efficacia dell'agevolazione fiscale alla predisposizione di uno specifico rendiconto da predisporre entro 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio, in cui devono essere riportate in modo chiaro e trasparente le entrate e le spese relative a ciascuna manifestazione. Alla mancata predisposizione di tale rendiconto conseguono l'impossibilità di usufruire dell'agevolazione e l'imputazione a imponibile ai fini IRES ed IRAP dei proventi conseguiti attraverso le manifestazioni in questione.

Occorre tuttavia rilevare che con la Circolare 9/E del 24 aprile 2013 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la mancata redazione del rendiconto non determina automaticamente penalizzazioni nei confronti dell'Associazione inadempiente, a condizione che i dati da inserire nello



stesso siano comunque desumibili dalla contabilità generale dell'ente sportivo dilettantistico interessato, fermi restando gli obblighi di redazione e conservazione, per ciascuna manifestazione, della relazione illustrativa, ai sensi degli articoli 20 e 22 del D.P.R. n. 600/1973.

Contratti di sponsorizzazione e pubblicità

Le "Spese di rappresentanza" sono regolate dalla normativa fiscale di cui all'art. 108, c. 2 del D.P.R. 917/86 e all'articolo 90, comma 8, della L. 289/02; quest'ultimo prevede che i corrispettivi in denaro o in natura, di importo annuo massimo pari a 200.000 euro, erogati in favore di Società e Associazioni Sportive Dilettantistiche che svolgono attività nei settori giovanili, con riconoscimento da parte delle Federazioni sportive nazionali o degli Enti di promozione sportiva di riferimento, costituiscono per il soggetto erogante, per presunzione assoluta, "spese di pubblicità". In quanto tali, al soggetto erogante è consentito di dedurle integralmente dall'imponibile ai fini delle imposte sui redditi, direttamente nell'esercizio in cui le spese sono state sostenute o in quote costanti suddivise in 5 esercizi (quello di erogazione ed i quattro successivi), ai sensi di quanto previsto all'art. 108 c. 2, del T.U.I.R.

La fruizione dell'agevolazione in esame è subordinata alla sussistenza delle seguenti condizioni: i corrispettivi erogati devono essere necessariamente destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante; deve essere riscontrata, a fronte dell'erogazione, una specifica attività di promozione posta in atto dal beneficiario della medesima. In quanto considerate attività commerciali, le sponsorizzazioni sono assoggettate all'IVA, indipendentemente dal soggetto che le pone in essere. A tale fine, l'Associazione o la Società Sportiva Dilettantistica che abbia optato per il regime fiscale agevolato ex Legge 398/1991 deve determinare in modo forfettario l'imposta dovuta, applicando la percentuale del 50% sull'importo complessivo delle fatture emesse per sponsorizzazioni.

I proventi da attività di sponsorizzazione sono considerati commerciali anche ai fini delle imposte sui redditi: i relativi corrispettivi possono essere dichiarati dalle ASD/SSD secondo le già richiamate regole di cui alla L. 398/91.

DISCIPLINA IRAP PER LE ASD/SSD

In materia di IRAP le Associazioni e le Società Sportive Dilettantistiche che hanno scelto il regime fiscale agevolato ex art.17, comma 2, D.lgs. n.446/1997, determinano la base imponibile sommando alcuni costi non deducibili al reddito ai fini IRES calcolato applicando il coefficiente di redditività del 3% sui proventi commerciali conseguiti.

Tali costi sono relativi a:

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

Non concorrono alla determinazione del valore della produzione ai fini IRAP:

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

Al valore della produzione come sopra determinato, si applica un prelievo a titolo di IRAP nella misura del 3,90% (o altra aliquota eventualmente prevista da Legge Regionale).

TRATTAMENTO FISCALE D.LGS 117/2017

Come già rilevato le ASD E SSD possono, in alternativa al trattamento previsto dalla legge 398/91, richiedere l'iscrizione al RUNTS ed applicare la nuova disciplina fiscale prevista dall'art. 80 del D.LGS 117/2017 (CTS).

Di seguito viene riportato un prospetto di confronto tra l'art. 80 del CTS e l'art. 145 TUIR.

PROSPETTO DI CONFRONTO TRA LA TASSAZIONE AI SENSI DELL'ART.80 CTS E DELL'ART. 145 TUIR

Prestazioni di servizio	art. 80 CTS
Ricavi fino a euro 130.000	7%
Ricavi da euro 130.001 a euro 300.000	10%
Ricavi oltre euro 300.000	17%
Altre attività	
Ricavi fino a euro 130.000	5%
Ricavi da euro 130.001 a euro 300.000	7%
Ricavi oltre euro 300.000	14%

Prestazioni di servizi	art. 145 TUIR
Ricavi fino ad euro 15.493,71	15%
Ricavi da euro 15.493,71 ad euro 309.874,14	25%
Altre attività	
Ricavi fino ad euro 25.822,84	10%
Ricavi da euro 25.822,84 ad euro 516.456,90	15%

Il regime fiscale previsto dal CTS si applica solo agli ETS 'non commerciali' e non ha un limite massimo di ricavi sino al quale si possa applicare. L'opzione ha una durata minima di 3 anni e viene espressa la volontà di applicazione in dichiarazione dei redditi o ex art.35 Dpr 633/72.

Reddito d'impresa (soggetto ad IRES 24%) viene determinato dalla somma di:

- ricavi da attività 'di interesse generale' (art.5), 'diverse' (art.6) e da 'raccolta fondi' (art.7), quando svolte con 'modalità commerciali' (intese secondo il DM 200/2012 "prive di scopo di lucro", "senza porsi in concorrenza con altri operatori di mercato aventi scopo di lucro" e "svolte secondo i principi di solidarietà e sussidiarietà"), su cui applicare i coefficienti di redditività;

- plusvalenze, sopravvenienze attive, dividendi, interessi e proventi immobiliari (art.86-88-89-90 TUIR).

ALTRE CARATTERISTICHE REGIME FORFETARIO ART.80 D.LGS 117/2017 (CTS)

1) Ri-portabilità delle perdite ante opzione;

2) L'IVA si applica nei modi ordinari (detrazione analitica 'imposta da imposta').

ETS COMMERCIALI E NON COMMERCIALI: NUOVA DEFINIZIONE ART. 79 C. 5 CTS

Il riferimento è all'attività svolta e alla modalità di svolgimento.

Si considerano 'ETS non commerciali' quelli (escluse imprese sociali) che svolgono:



- in via esclusiva o prevalente le attività di interesse generale art.5;
- in conformità ai criteri indicati nel comma 2 (gratuità e corrispettivi non superiori a costi effettivi) dell'art.79.

Le attività di interesse generale art.5 si considerano di natura non commerciale quando sono svolte (anche a favore di 'terzi' non associati) a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superano i costi 'effettivi' (intendendo sia i 'costi di diretta imputazione' (costi specifici di produzione bene/servizio), sia i costi indiretti (spese generali, stipendi per personale amministrativo, etc.), tenuto anche conto degli apporti economici di enti P.A.

'Fictio iuris': pur possedendo i requisiti di professionalità, organizzazione e abitudine, il legislatore ritiene tali proventi non rilevanti sul piano tributario.

L'Art.79, co.4 detta l'elenco delle attività detassate con presunzione assoluta ('non concorrono in ogni caso'), valide solo per ETS non commerciali:

- Raccolte fondi pubbliche, occasionali, in concomitanza di razioni, ricorrenze, campagne di sensibilizzazione (deriva da art.2, D. Lgs.460/97 e art.25, co. 1, L.133/99), anche attraverso la cessione di beni di 'modico valore' o di servizi ai sovventori;
- Contributi erogati da PP.AA., finalizzati allo svolgimento delle attività istituzionali di interesse generale dell'ente

TRATTAMENTO FISCALE DISTINTO DI ALCUNI PROVENTI DI NATURA SPECIFICA: RACCOLTE FONDI E SPONSORIZZAZIONI/PUBBLICITA' SECONDO LA NORMATIVA DEL CTS

Contrariamente a quanto previsto dalla normativa di cui alla L. 398/91 (richiamate nei precedenti paragrafi) con l'introduzione del CTS, sono variate le disposizioni in merito ai seguenti proventi di natura specifica:

RACCOLTA FONDI ART. 79 C. 1 CTS

La raccolta fondi è un complesso di attività e iniziative effettuate da un ETS per finanziare le proprie attività di interesse generale, anche tramite donazioni e contributi di natura non corrispettiva.

Le condizioni per 'non concorso al reddito' di una Raccolta Fondi sono:

- Occasionale: non più di 2 volte l'anno e con proventi ≤ euro 51.645,69;
- Pubblica: aperta a tutti (non solo agli associati);
- Concomitanza con ricorrenze, celebrazioni, campagne di sensibilizzazione;
- Modico valore di eventuali beni o servizi dati ai sovventori.

L'attività di Raccolta Fondi 'occasionale' è anche esclusa da IVA ed è esente da ogni altro tributo (art.89, co. 18)

Un ETS può fare Raccolta Fondi anche in forma 'organizzata e continuativa', secondo linee guida adottate con DM Min. Lav. (art.7, co.2), in tal caso sarà attività commerciale'.

In entrambi i casi vi è l'obbligo del rendiconto specifico all'interno del Bilancio (art.87, co.6).

SPONSORIZZAZIONI ART. 79 C. 5 CTS

Per questo tipo di entrate l'art. 79 c. 5 del D.lgs. 117/2017 prevede esplicitamente l'irrilevanza del loro valore al fine della valutazione della qualifica di ETS COMMERCIALE o NON COMMERCIALE.

Le stesse rientrando tra le attività diverse previste dall'art. 6 del CTS vengono però considerate come base imponibile per il calcolo dell'IRES/ IRAP.

LIBRI SOCIALI

Le ASD e le SSD sono soggette a specifici obblighi contabili, previsti dalle diverse normative, in relazione alla loro configurazione e natura, nonché alla tipologia di attività svolta. I vincoli legati alla tenuta della contabilità sono sostanzialmente differenti tra i diversi soggetti, in quanto, ad esempio, le Società di capitali e le Cooperative, ancorché prive di scopo lucro, devono attenersi alle previsioni civilistiche e fiscali per queste espressamente stabilite.

La normativa civilistica prevede che esse abbiano la facoltà (non l'obbligo) di adottare i libri contabili e sociali, individuati nel seguente elenco: libro giornale; libro inventari; libro delle assemblee dei soci; libro delle riunioni del Consiglio Direttivo.

L'effettiva e corretta tenuta dei libri sociali, in particolare, rappresenta una condizione indispensabile per avvalersi delle agevolazioni fiscali, come quelle stabilite dall'art. 148, c. 3 del TUIR e dalla L. 398/91;

Libro Soci

Il libro soci deve essere redatto riportando le seguenti indicazioni per ogni socio: data della domanda di ammissione; data della delibera di ammissione; numero della tessera; dati anagrafici (nome, cognome, codice fiscale, indirizzo, nazionalità, luogo e data di nascita); quota associativa; data di delibera di eventuali dimissioni, recesso, espulsione, decesso.

Libro verbali assemblee dei soci

Deve essere redatto avendo cura di riportare: l'elenco dei soci presenti, anche attraverso apposito allegato, e la firma di tutti i soci (ai fini dei controlli, le sole firme del Presidente e del Segretario non sono infatti considerate sufficienti a garantire l'effettiva presenza dei soci indicati in elenco); il quorum dell'assemblea e quello delle varie delibere; il testo descrittivo della delibera portata all'esame ed al voto dell'assemblea.

Libro verbali riunioni del Consiglio Direttivo

Deve riportare esplicitamente tutti i dati dei consiglieri presenti, il quorum assembleare e quello di votazione e come per i verbali dei soci deve essere firmato da tutti i consiglieri presenti.

Si precisa che in caso di contestazione di un atto o di una delibera e in caso di responsabilità da attribuire al singolo consigliere/socio, la mancanza di firma sull'atto non permette di dimostrare l'effettiva presenza in assemblea del socio/consigliere.

LIBRI CONTABILI SECONDO LE REGOLE DEL CTS:

Nel caso di applicazione del Codice del Terzo settore, per cui per le associazioni che intendono iscriversi al RUNTS la stesura dei libri contabili e gli obblighi contabili dipendono dalla caratteristica o meno di ETS COMMERCIALE.

Per gli Enti non commerciali valgono le regole sopra enunciate con il solo obbligo di stesura di bilanci ove vengano evidenziati le uscite e le entrate per attività specifiche e l'analisi della non commercialità dell'ente.

Nel caso di ente commerciale, o di ente che perde la qualifica di non commerciale nello (Art.87, co.7 CTS), entro 3 mesi dal momento in cui si verificano i presupposti per la perdita da qualifica di 'non commercialità', l'ETS commerciale deve:

- comprendere nell'Inventario tutti i beni facenti parte del Patrimonio
- tenere obbligatoriamente le scritture contabili artt.14-15-16 Dpr 600/73



- devono essere registrate nelle scritture cronologiche tutte le operazioni effettuate dall'1/1 fino al momento di mutamento della qualifica

ISCRIZIONE AL REA

L'art. 9 del D.P.R. 7 dicembre 1995, n. 581 (contenente il "Regolamento di attuazione in materia di istituzione del Registro delle imprese di cui all'art. 2188 c.c.") prevede l'obbligo della denuncia al REA (Repertorio delle notizie Economiche e Amministrative) per tutti i soggetti che esercitano attività economiche e professionali, tra cui anche le Associazioni Sportive Dilettantistiche che pur essendo Associazioni senza scopo di lucro svolgano attività economica, anche se non in maniera prevalente. L'iscrizione è sempre obbligatoria per le Società Sportive e per gli enti sportivi costituiti in forma di Cooperativa.

OBBLIGHI CIVILISTICI DI RILEVANZA FISCALE

Gli obblighi civilistici di rilevanza fiscale a cui sono assoggettati gli enti sportivi dipendono innanzitutto dalla natura giuridica dei soggetti, nonché dalla tipologia di attività svolta, se soltanto istituzionale od anche commerciale.

Le Società di capitali e le Cooperative senza scopo di lucro hanno l'obbligo di adottare: i libri e le altre scritture contabili di cui agli artt.2241 ss. c.c.; i libri sociali e gli schemi di bilancio previsti dagli artt.2423 ss. cc.

Le Associazioni Sportive Dilettantistiche hanno la facoltà di adottare i medesimi libri mentre hanno l'obbligo di redigere rendiconti economico-finanziari ai sensi dell'art.90 c. 18 della L.289/2002 e di tenere le scritture contabili relativamente alle attività commerciali esercitate abitualmente (art. 20 D.P.R. 600/73).

IL BILANCIO SOCIETARIO

L'art.5, c. 2 del D.lgs. 460/97 prevede per le Associazioni Sportive Dilettantistiche l'obbligo di redigere ed approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie, mentre per le Società di capitali valgono le regole di bilancio di cui agli artt. 2423 ss c.c..

Per le ASD senza scopo di lucro il bilancio è un semplice rendiconto economico finanziario, mentre per le Associazioni che svolgono anche attività commerciali vanno redatti due rendiconti, uno relativo alle attività istituzionali, l'altro alle attività commerciali.

Qualora l'Associazione abbia posto in essere attività di raccolta fondi, ha l'obbligo di redigere un apposito rendiconto, parte integrante ed allegata del rendiconto annuale, in cui devono essere illustrate in modo chiaro, dettagliato e trasparente le entrate e le spese relative a ciascuna manifestazione nell'ambito della quale sono stati realizzati i proventi non imponibili. La documentazione di supporto di tale documento, anche se non fiscale, deve essere conservata con le modalità previste dal D.P.R. 600/1973.

Il rendiconto economico finanziario annuale deve essere trascritto nel libro dei verbali di Assemblea dei soci e in quello del Consiglio Direttivo, che predispone il documento e lo propone all'Assemblea. Il rendiconto deve essere redatto e approvato entro 4 mesi dalla chiusura del periodo d'imposta a cui si riferisce e conservato ai fini fiscali fino a quando non sia divenuto definitivo l'accertamento relativo al periodo d'imposta in questione.

Un utile riferimento per la corretta elaborazione del rendiconto delle entrate e delle uscite

delle ASD è rappresentato dallo schema proposto dal Ministero delle Finanze nella "Guida al contribuente n.8/99", di seguito riportato.

Entrate	Attività istituzionale	Attività commerciale	Totale
Quote associative	X	0	X
Corrispettivi specifici per scopi istituzionali	X	y	X + y
Proventi art.25, co. 2, legge133/99	X	y	X + y
Proventi da sponsorizzazioni	0	Y	Y
Altri proventi			
-.....	X	Y	X + y
-.....	X	y	X + y
Totale entrate	A1	A2	A3
Uscite	Attività istituzionale	Attività commerciale	Totale
Personale dipendente	X	Y	X + y
Collaboratori	X	Y	X + y
Compensi art. 25, co. 1 legge 133/99	X	Y	X + y
Spese utilizzo impianti	X	Y	X + y
Spese viaggi e trasferte	X	Y	X + y
Acquisto attrezzatura sportiva	X	Y	X + y
Atri costi di gestione			
-.....	X	Y	X + y
-.....	X	y	X + y
Totale uscite	B1	B2	B3
Saldo – risultato di gestione	A1 – B1	A2 – B2	A3 – B3

5X1000

L'art. 1 comma 154 della Legge n. 190/2014 (Legge di Stabilità per il 2015), a decorrere dall'anno 2015, ha conferito al contributo del 5 per mille il carattere di forma stabile di finanziamento dei soggetti attivi nei settori di rilevanza sociale, tra i quali anche le Associazioni e le Società Sportive Dilettantistiche.

Con la Circolare n. 13/E/2015 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che le Associazioni Sportive Dilettantistiche che intendono accedere al riparto del 5 per mille devono presentare la domanda di iscrizione entro il 7 maggio dell'anno di riferimento. La domanda va trasmessa all'Agenzia delle Entrate, esclusivamente in via telematica, direttamente dai soggetti interessati, ovvero per il tramite degli intermediari abilitati alla trasmissione telematica. Successivamente, entro il 30 giugno dello stesso esercizio finanziario, le Associazioni Sportive Dilettantistiche trasmettono la dichiarazione sostitutiva attestante il possesso dei requisiti che danno diritto a usufruire del contributo, con allegata copia fotostatica non autenticata di un documento di identità del rappresentante legale che sottoscrive la domanda di iscrizione all'Ufficio del CONI nel cui ambito territoriale si trova la propria sede legale. La



presentazione della dichiarazione sostitutiva è condizione necessaria per l'ammissione al riparto della quota del 5 per mille.

Il DPCM 7 luglio 2016 ha previsto che la domanda di iscrizione e la dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, a decorrere dall'esercizio finanziario 2017 con riferimento ai soggetti regolarmente iscritti nel 2016, non debba più essere ripetuta annualmente, ma esplica la sua validità finché l'ente possiede i requisiti. Rimane l'obbligo di inviare una nuova dichiarazione sostitutiva qualora sia variato il nominativo del rappresentante legale rispetto all'esercizio precedente. In caso di perdita dei requisiti, l'ente è tenuto a trasmettere la revoca dell'iscrizione.

ASPETTI DI RILEVANZA FISCALE PER I SOCI DELLE ASD: DETRAZIONI DI SPESE PER ATTIVITÀ SPORTIVE MINORI ED EROGAZIONI LIBERALI

A partire dal 2007 è stata introdotta nella legislazione la possibilità di detrarre dall'IRPEF una parte delle spese sostenute per l'iscrizione e l'abbonamento dei giovani di età compresa tra i 5 e i 18 anni ad Associazioni Sportive, palestre, piscine e altre strutture che promuovono lo sport dilettantistico (art. 15, comma 1, lett. i-quinquies, Tuir). La detrazione è pari al 19% delle somme pagate, per un importo massimo del beneficio stabilito in 210 euro l'anno per ciascun ragazzo.

La detrazione spetta per le spese sostenute sia per i familiari fiscalmente a carico sia per il contribuente stesso se di età rientrante nei limiti sopra indicati.

Con il decreto 28 marzo 2007 del Ministro per le politiche giovanili e le attività sportive, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, sono state definite le regole per usufruire dell'agevolazione fiscale. In particolare, è previsto che gli importi in detrazione siano certificati attraverso fattura, ricevuta o quietanza di pagamento, da cui devono risultare i seguenti elementi: denominazione o ragione sociale e sede legale dell'Associazione o Società che ha reso la prestazione, ovvero, se persona fisica, nome cognome e residenza, nonché il codice fiscale; causale del pagamento; attività sportiva esercitata; importo pagato per la prestazione resa; dati anagrafici del praticante l'attività sportiva e codice fiscale della persona che ha effettuato il pagamento.

L'art. 15, comma 1, lett. i-ter, Tuir prevede che le erogazioni liberali in denaro effettuate da persone fisiche in favore delle Associazioni Sportive Dilettantistiche danno diritto ad una detrazione dall'Irpef del 19%, per un importo massimo di 1.500 euro per ogni periodo di imposta; tale agevolazione è estesa anche alle società ed agli enti, sia commerciali che non. Per poter fruire della detrazione è necessario che la società/associazione sportiva dilettantistica indichi nella denominazione sociale la finalità sportiva e la ragione o la denominazione sociale dilettantistica; inoltre dalla documentazione attestante il versamento sia possibile individuare il carattere di liberalità del pagamento; la detrazione non spetta per le eventuali quote associative corrisposte.

L'erogazione deve essere eseguita tramite bonifico bancario o postale o altro strumento di pagamento tracciabile (carte di debito, carte di credito, carte prepagate, assegni bancari e circolari).

IMU-TASI

L'art. 7 lettera i) del D.lgs. 504/1992, richiamato ai fini IMU dall'art. 9 comma 8 del D.lgs. 23/2011) e ai fini TASI dall'art. 1 comma 3 D.L. 16/2014 prevede che gli immobili destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali,

previdenziali, di ricerca, sanitarie, scientifiche, didattiche, ricettive, culturali, ricreative, e sportive, nonché di religione e culto ed educazione cristiana di cui all'articolo 16, lettera a) della Legge 20 maggio 1985, n. 222 (e s.m.i.) beneficiano dell'esenzione da IMU e TASI. Per ciò che concerne l'IMU, l'articolo 91-bis del Decreto Legge n. 1 del 2012 ("Norme sull'esenzione dell'imposta comunale sugli immobili degli enti non commerciali") prevede che qualora l'unità immobiliare abbia un'utilizzazione mista, l'esenzione si applica solo alla frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale. La porzione di immobile soggetta ad esenzione dovrebbe quindi essere identificabile, qualora ciò sia possibile. Il Decreto Ministeriale n. 200 del 2012 agli articoli 5 e 6 stabilisce inoltre che le modalità di determinazione della proporzione tra attività commerciale e attività agevolata e che queste debbano essere illustrate con apposita dichiarazione firmata dal legale rappresentante del soggetto beneficiario dell'esenzione. Nella prassi, tali dichiarazioni sono tuttavia esposte al rischio di contestazione, considerato che la legge non fornisce indicazioni esplicite sui criteri da adottare per procedere all'esatta determinazione delle porzioni di immobili da ritenere esenti ai fini IMU.

PRESTAZIONI DI LAVORO NELLE ASSOCIAZIONI SPORTIVE: VOLONTARI, ATLETI, COLLABORATORI, AMMINISTRATORI

Per realizzare l'attività sportiva e gli eventi a carattere sportivo le ASD si avvalgono delle prestazioni di atleti dilettanti oltre a tecnici, giudici di gara, commissari speciali, istruttori e accompagnatori, che sovente percepiscono dalle Associazioni compensi, premi, rimborsi e indennità. Il regime fiscale dei compensi corrisposti nell'esercizio dell'attività da enti che perseguono finalità sportive dilettantistiche gode di una disciplina agevolata.

Le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi erogati dal CONI, dalle Federazioni Sportive Nazionali, dall'U.N.I.R.E. (Unione Nazionale per l'Incremento delle Razze Equine), dagli Enti di Promozione Sportiva e dalle Associazioni Sportive Dilettantistiche rientrano nella categoria dei "redditi diversi ex art. 67, c. 1 lett. m) del TUIR".

Ai fini fiscali, tali compensi non concorrono a formare il reddito imponibile, entro il limite di euro 10.000 (art. 1, co. 367 Legge di Bilancio 2018), rispetto ai 7.500 precedenti.

Per la parte eccedente, l'associazione, su dette somme, applica una ritenuta così stabilita:

- a titolo di imposta fino ad euro 20.658,28 (aliquota del 23%) maggiorata di addizionali regionali e comunali all'IRPEF;
- a titolo d'acconto per la parte eccedente (aliquota del 23%) maggiorata di addizionali regionali e comunali all'IRPEF.

Requisito oggettivo per l'accesso all'agevolazione è che l'attività/evento sportivo abbia indubbio carattere dilettantistico. Requisito soggettivo è che i compensi siano corrisposti ad atleti, tecnici e collaboratori dilettanti.

L'assenza di una specifica disciplina giuslavoristica è stata fonte di frequenti e numerosi contenziosi in materia, alimentati anche da lacune normative sul trattamento dei compensi sportivi e sulla precisa identificazione e definizione dei ruoli che possono rientrare tra quelli che danno luogo alla corresponsione di compensi sportivi. Tali lacune sono state peraltro evidenziate in pronunciamenti della Corte di Cassazione e sono state oggetto di approfondimenti sia da parte dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro (circolare 1/2016) che dell'INPS (circolare n. 32 del 10.02.2001).

In quest'ultima fonte, in particolare, si esplicita l'esclusione dalla contribuzione alla Gestione Separata di tutti i compensi corrisposti ai sensi dell'art. 37 L. 342/00 al personale sportivo impegnato nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche, in quanto qualificati come "redditi diversi" ai sensi dell'art. 67, c. 1 lett. m) del TUIR. Una ulteriore problematica



si è nel tempo configurata a riguardo della condizione degli atleti per i quali i compensi per prestazione sportiva dilettantistica costituiscono l'unica fonte di reddito percepito. A tale proposito, nella produzione giurisprudenziale in materia è opportuno segnalare la sentenza n. 9284/2013 del Tribunale di Roma, in base alla quale i rapporti di collaborazione sportiva in ambito dilettantistico possono considerarsi legittimamente sottratti agli oneri assistenziali e previdenziali solo nel caso in cui la prestazione da cui origina il compenso non abbia caratteri di professionalità e il compenso stesso non costituisca una significativa fonte di sostentamento.

Per quanto riguarda i compensi erogati dalla ASD/SSD per prestazioni di carattere amministrativo e gestionale non aventi natura professionale, pur potendosi applicare ai fini fiscali le medesime agevolazioni previste per gli atleti dilettanti, sotto il profilo normativo e regolamentare tali compensi sono considerati "redditi da collaborazione coordinata e continuativa" e danno quindi luogo agli adempimenti previsti per le CO.CO.CO., tra cui la comunicazione preventiva al Centro per l'Impiego territorialmente competente e la tenuta del Libro Unico del Lavoro.

L'attività svolta a favore delle ASD/SSD dagli amministratori si configura invece come forma di volontariato e non può dar luogo all'erogazione di compensi, che verrebbero equiparati a distribuzione indiretta di utili, comportando perciò la perdita di uno dei requisiti richiesti per usufruire delle agevolazioni riconosciute. Non è tuttavia preclusa agli amministratori di ASD/SSD la contestuale condizione di istruttore, che può essere legittimamente beneficiata di compenso.

L'obbligo di assoluta gratuità della prestazione, di qualsiasi tipo, resa a favore di una ASD grava invece sui dipendenti pubblici, che previa comunicazione alla P.A. di appartenenza possono partecipare attivamente alla vita delle Associazioni ma senza percepire alcun compenso (come previsto dall'art. 90, c. 23 della L. 289/2002), ferma restando la possibilità di ottenere indennità e rimborsi secondo le disposizioni di cui all'art. 67, c. 1 lett. m) del TUIR.

LAVORO OCCASIONALE E LAVORO ACCESSORIO

Le Associazioni e Società Sportive, qualificandosi come sostituti d'imposta, possono reclutare forza lavoro anche attraverso forme di lavoro occasionale e di tipo accessorio, disciplinate dall'articolo 54 bis della Legge 21 giugno 2017, n. 96, di conversione del Decreto Legge 24 aprile 2017, n. 50.

L'ambito di applicazione della norma è stato modificato da successive disposizioni di legge, tra le quali in particolare la Legge 27 dicembre 2017, n. 205 (Legge di Bilancio 2018), che all'art. 1, c. 368

ha integrato alcune previsioni del citato art. 54 bis L. 96/2017, estendendo il sistema delle prestazioni occasionali alla condizione degli steward impiegati in impianti sportivi quali stadi di calcio e Palasport. Nell'ambito di applicazione di tali modifiche normative rientrano in particolare le Società Sportive di cui alla Legge 23 marzo 1981, n. 91.

Gli importi limite consentiti per i compensi delle prestazioni in questione (riferiti all'anno civile di svolgimento della prestazione lavorativa stessa) sono i seguenti:

- per ciascun prestatore (cioè lavoratore occasionale), con riferimento alla totalità degli utilizzatori, importo complessivamente non superiore a 5.000 euro;
- per ciascun utilizzatore (cioè datore di lavoro), con riferimento alla totalità dei prestatori, importo complessivamente non superiore a 5.000 euro (in virtù del particolare regime previsto dal legislatore, le Società Sportive che utilizzano steward negli stadi sono escluse dall'applicazione del limite di 5.000 euro, relativo ai compensi erogabili dal singolo utilizzatore alla totalità dei prestatori impiegati come steward);

- per le prestazioni complessivamente rese da ogni prestatore in favore del medesimo utilizzatore, importo non superiore a 2.500 euro (elevato a 5.000 euro per le prestazioni rese dagli steward nei confronti delle Società Sportive).

LAVORO SUBORDINATO - LAVORO AUTONOMO

La ASD e SSD possono assumere personale anche attraverso rapporti di lavoro subordinato, sia a tempo indeterminato che determinato, a tempo pieno o parziale, applicando la regolamentazione ordinaria e gli istituti previsti nei rispettivi Contratti Nazionali di Lavoro. Possono inoltre avvalersi di personale autonomo con qualifiche professionali, titolari di partita IVA.

