

**F.I.G.C.
LEGA NAZIONALE DILETTANTI**

EDMONDO CAIRA

**FISCO E CALCIO
DILETTANTISTICO**

**SOCIETÀ E ASSOCIAZIONI SPORTIVE
DILETTANTISTICHE DI CALCIO**

**La normativa fiscale agevolativa a favore dello sport dilettantistico
La disciplina e gli adempimenti tributari vigenti
Leggi, Circolari e Risoluzioni emanate fino a giugno 2021 per lo sport
dilettantistico**

Edizione 2021

F.I.G.C. - Lega Nazionale Dilettanti

Fotocopie per uso personale possono essere effettuate nei limiti del 15% di ciascun volume.

La riproduzione per uso differente da quello personale potranno avvenire solo a seguito di specifica autorizzazione rilasciata dalla L.N.D.

Gli eventuali errori e imprecisioni presenti nell'opera non comportano responsabilità della L.N.D. e dell'Autore, che hanno posto, comunque la massima cura nell'elaborazione dei testi e nella riproduzione dei documenti.

Il volume è posto in rete gratuitamente dalla Lega Nazionale Dilettanti per le società e associazioni ad essa affiliate e non è in commercio.

INDICE

Presentazione

La Lega Nazionale Dilettanti ha compiuto 60 anni –

Obiettivo primario: un futuro migliore

di Cosimo Sibilia

pag. 12

Premessa

17

Parte 1^

- La legge n. 86 dell'8 agosto 2019 - "Riforma dello Sport"

I decreti delegati di attuazione –

20

Parte 2^

- Le asd e le ssd - La normativa civilistica e fiscale

30

1 - L'associazionismo – Le associazioni sportive dilettantistiche

30

1.1 - L'associazionismo

1.2 - L'associazionismo nello sport del calcio dilettantistico

30

1.2.1 - Le associazioni non riconosciute

31

1.2.2 - Gli atti costitutivi e gli statuti delle asd di calcio

Le modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 36/021

32

1.2.2.1-Fac-simile di atto costitutivo e di statuto

delle asd senza personalità giuridica

- a) atto costitutivo

- b) statuto

37

1.2.2.2 -Violazioni formali degli obblighi statutari

concernenti la democraticità e l'uguaglianza dei

diritti di tutti gli associati- **La Circolare n. 18/E**

del 1° agosto 2018 dell'Agenzia delle entrate

46

1.2.3 - Il Registro CONI

49

1.2.3.1-Il Registro Nazionale delle attività sportive

Dilettantistiche istituito dall'art. 4 del D.Lgs. n. 39/21

58

1.2.4 - Il modello EAS

59

1.2.5 - Le associazioni riconosciute

64

1.3 - L'asd ente non commerciale

65

1.4 - Libri sociali e contabilità delle asd e delle ssd

66

1.4.1 - Iscrizione al Repertorio Economico Amministrativo

71

1.5 - Responsabilità del rappresentante legale delle asd

72

1.6 - Il fallimento delle asd

75

1.7 - Trasformazione di una associazione in società di capitali

77

2	- Disciplina tributaria degli enti non commerciali	79
2.1	-Generalità	
	La legge 6 giugno 2016, n. 106 recante delega al Governo per la riforma del Terzo Settore	79
2.2	- Enti non profit	80
2.2.1	- Perdita della qualifica di ente non commerciale Non applicabilità alle asd (art. 90, L. 289/2002)	83
2.2.2	- Reddito complessivo degli enti non commerciali	86
2.2.3	- Disciplina tributaria dei fondi occasionali	87
2.2.4	- Obbligo di tenuta della contabilità separata per l'attività commerciale esercitata - Costi promiscui	88
2.2.5	- Regime forfettario di determinazione del reddito degli enti non commerciali	90
2.2.6	- Enti non commerciali di tipo associativo	93
2.3	- Le ONLUS	94
2.3.1	- Caratteristiche e natura	94
2.3.2	- Agevolazioni tributarie	96
2.3.3	- Scritture contabili ed obblighi formali	97
2.3.4	- Sanzioni e responsabilità dei rappresentanti legali	97
2.3.5	- Abolizione del regime di favore per le ONLUS	98
3	- Ass. Sport. Dilettantistiche - enti non commerciali – Disciplina tributaria	99
3.1	- Generalità	99
3.2	- Natura e tassabilità dei proventi delle asd	100
3.2.1	- Effettività del rapporto associativo	103
3.3	- Classificazione dei proventi	104
3.3.1	- Proventi non commerciali	104
3.3.1.1	- Quote associative e contributi soci	104
3.3.1.2	- Contributi da enti pubblici e privati- <i>Contributi per l'ammodernamento degli impianti</i>	106
3.3.1.2.1	- <i>Obblighi di trasparenza e pubblicità dei rapporti con la P.A.</i>	110
3.3.1.2.2	- <i>Contributi ad imprese che effettuano erogazioni liberali per interventi su impianti sportivi</i>	114
3.3.1.3	- Contributi da terzi ed erogazioni liberali	115
3.3.1.4	- Proventi non commerciali ex lege - cd. "decommercializzati": a) proventi da attività occasionali b) prestazioni senza specifica organizzazione - Scuole calcio	117
3.3.1.5	- Attività svolte nei confronti dei soci e di altre asd	

- artt. 148 TUIR e 4 DPR. n. 633/72 –	
Cessione di beni nuovi prodotti per la vendita	123
<i>3.3.1.6 - Trattamento fiscale della cessione, da parte di asd e ssd, di diritti alla partecipazione al campionato</i>	128
3.3.2 - Proventi di natura commerciale	128
3.3.2.1-Patent Box	129
3.4 -Trattamento tributario dell'attività commerciale delle asd	131
3.4.1 - L'imposta sul valore aggiunto – Generalità	133
3.4.2 - Fatturazione e registrazione delle fatture	137
3.4.2.1- IVA su fatture verso enti pubblici	141
<i>3.4.2.1.1- Fatturazione elettronica</i>	142
3.4.2.2- Le nuove disposizioni sullo split payment (D.L. n. 50/2017 e L. n. 96/2017)	146
3.4.3 -Corrispettivi e loro registrazione	148
3.4.4 -Registro degli acquisti	148
3.4.5 - Liquidazione e versamenti IVA - Dichiarazione - Acconto	149
3.4.6 - Obblighi contabili ai fini IVA	151
3.4.7 -Obblighi ai fini IVA nel regime normale	152
3.5 - Trattamento dei proventi ai fini IVA –Tabella riepilogativa dei proventi e della loro assoggettabilità all'IVA	152
3.6 - Le imposte sui redditi	153
3.6.1 - Generalità	153
3.6.2 - Proventi componenti positivi di reddito ai fini IRES	154
3.6.2.1- Cessione del diritto alla prestazione del calciatore	155
3.6.2.2- Contributi	156
3.6.2.3 -Proventi da prestazioni di pubblicità e sponsorizzazione - Spese di rappresentanza	158
3.6.2.3.1- Pubblicità e sponsorizzazione - Differenze – Deducibilità ex comma 8 art. 90 -L. 289/2002 – Unificazione della detrazione IVA al 50%	162
3.6.2.3.2-Deducibilità in capo allo sponsor La tesi dell'antieconomicità - Giurisprudenza	164
3.6.2.4 - Somministrazione di alimenti e bevande	174
<i>3.6.2.5 - Abuso della forma di associazione sportiva- Cassazione: l'Amministrazione finanziaria deve provarlo</i>	176
3.7 - La contabilità delle associazioni sportive dilettantistiche	178
3.7.1 - Generalità	178
3.7.2 - Asd. con proventi commerciali annui	

superioria € 400.000 - Contabilità ordinaria	178
3.7.2.1- Tenuta della contabilità separata – Determinazione del reddito delle asd in contabilità ordinaria	179
3.7.2.2- I costi promiscui	180
3.7.2.3- Dichiarazione dei redditi – Modello REDDITI enc	180
3.7.2.4- Versamento dell’IRES- saldo e acconti – Dichiarazione	182
3.7.3 - Asd.con proventi commerciali non superiori ad € 400.000	184
3.7.3.1- La contabilità semplificata	185
3.7.3.2- Determinazione del reddito delle asd in contabilità semplificata	187
3.7.3.2.1- Determinazione del reddito con il criterio di cassa	188
3.7.3.3- Opzione per la determinazione forfettaria del reddito delle asd ammesse alla tenuta della contabilità semplificata	190
3.8 - La flat tax per le persone fisiche titolati di partita IVA	192
3.9 - Associazioni senza proventi “commerciali” o con soli proventi occasionali	192
4 - Le società sportive dilettantistiche di capitali - disciplina tributaria	194
4.1 -Generalità	194
4.1.1 -Le società sportive dilettantistiche di capitali – Adempimenti contabili e fiscali	195
4.1.2 - Bilancio	196
4.1.2.1- Schema di conto economico	197
4.1.2.2- Schema di stato patrimoniale nel bilancio abbreviato	199
4.1.2.3- Il bilancio della micro-impresa	200
4.1.3 - Componenti positivi e negativi di reddito	201
4.1.4 - Reddito imponibile	203
4.2 - Le società sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro- Adempimenti contabili e fiscali	203
4.2.1 - Le ssd e la legge n. 398 del 1991	204
4.2.2 - Il plafond e la tassazione ai fini IRES delle ssd che optano per la legge n. 398/91	206
5 - Le attività spettacolistiche - Disciplina tributaria	208
5.1 - Generalità	208
5.2 - L’imposta sugli intrattenimenti	209
5.3 - Regime IVA per le attività spettacolistiche – Spettacoli sportivi	210
5.3.1 - Certificazione dei corrispettivi	211
5.3.1.1- I titoli di accesso agli eventi sportivi	212

5.3.2 - Il Regolamento concernente semplificazioni in materia di certificazione dei corrispettivi per le ssd e asd- DPR 13 marzo 2002, n. 69 - I modelli SD	214
5.3.3 - Circolare n. 34/E del 27 giugno 2003 dell’Agenzia delle entrate concernente la certificazione dei corrispettivi delle ssd e asd	222
5.4 - Società e associazioni sportive assoggettate ad IVA nei modi normali	224
5.4.1 - Il diritto di prevendita	226
5.5 - Società e associazioni sport. con volume d’affari annuo non superiore ad € 25.822,84 ed a € 50.000 – Regime forfetizzato IVA	227
5.6 - Disciplina dei titoli di accesso gratuiti	229
6 - Agevolazioni per lo sport dilettantistico – Leggi n. 398/1991, n. 133/1999 e n. 342/2000 - Art. 90 della Legge n. 289/2002 -Finanziaria 2003 - Destinatari, condizioni di applicabilità, opzione e trattamento tributario	230
6.1 - Legge n. 398/1991 - Destinatari	230
6.2 - Condizioni di applicabilità	231
6.2.1 - Proventi che concorrono alla formazione del plafond di € 400.000	231
<i>6.2.1.1 - Connessione con gli scopi istituzionali dei proventi soggetti al regime di cui alla legge n. 398/1991</i>	234
6.2.2 - Proventi esclusi dalla formazione del plafond di € 400.000	235
6.3. - Opzione: Modalità- adempimenti e conseguenti effetti- Il comportamento concludente	237
6.4 -Trattamento tributario delle asd e ssd che optano per la legge n. 398/1991	240
6.4.1 - Elevazione del limite del volume d’affari ad € 400.000	241
6.4.2 - Riduzione del coefficiente di redditività al 3%	243
6.4.3 - La disciplina dei proventi realizzati dalle asd e ssd ex art. 37, comma 2, lett. a), legge n. 342/2000	243
6.4.4 - Obblighi contabili delle asd esd che optano per la legge n. 398/91	244
6.4.4.1- Rendiconto relativo ai proventi delle manifestazioni agevolate ex legge 133/1999	246
6.4.4.2 - Mancata redazione del rendiconto	247
6.5 -Disciplina IVA	248
6.5.1 - Gli adempimenti delle asd e ssd che optano per la legge n. 398/91- Modifiche	

alla disciplina della detrazione IVA	
- unificata al 50% - per sponsorizzazione e pubblicità	248
6.5.2 - Il prospetto di cui al D.M. 11 febbraio 1997	250
6.5.2.1- Effetti della mancata tenuta del prospetto	253
<i>6.5.2.2- Determinazione del reddito imponibile e dell'IVA in caso di decadenza dal regime fiscale di cui alla legge n. 398/1991</i>	254
6.6 - Determinazione forfettaria del reddito ai fini IRES	255
6.6.1 - Calcolo del reddito ai fini IRES	255
6.6.1.1- Rendita fiscale da IVA forfettizzata - No tax -	257
6.6.2 - Dichiarazione dei redditi ai fini IRES	258
6.6.2.1- Il Modello REDDITI/ENC - enti non commerciali	260
6.6.2.2-Versamento dell'acconto-Modalità	261
6.7 - Trattamento tributario del premio di addestramento e formazione tecnica- art. 99 NOIF -	261
6.8 - Il "Premio alla carriera" - art. 99-bis NOIF -	264
6.8.1 - Il Premio alla carriera" – Calcio Femminile	265
6.9 - Premio di preparazione - Art. 96 NOIF	266
6.10 - Indennità di formazione	267
6.10.1 - Trattamento fiscale del premio alla carriera, del premio di preparazione e dell'indennità di formazione	268
6.11 - Applicazione dell'IVA sui corrispettivi derivanti dalla cessione dei diritti alla prestazione del calciatore	269
<i>6.11.1 - Trattamento fiscale della cessione da parte della asd e ssd senza fine di lucro, di diritti alla prestazione sportiva dell'atleta</i>	270
6.12 - Prospetto riepilogativo della disciplina IVA- Adempimenti e aliquote	271
6.12.1 - Soggetti in regime ordinario	271
6.12.2 - Soggetti in regimi forfettizzati	
A - Proventi commerciali non sup. a € 25.822,84	
B - Asd/società che optano per la legge n. 398/91	272
6.12.3 - Esempi di tassazione IVA	273
7 - Disposizioni comuni in materia di erogazioni liberali e di tracciabilità dei pagamenti	276
7.1 - Generalità	276
7.2 - Erogazioni liberali corrisposte a asd e ssd	276
7.3 - Obbligatorietà della documentazione bancaria - Tracciabilità dei versamenti e pagamenti	277
7.3.1 - Modalità di pagamento a dipendenti e collaboratori	279
7.4 -Adempimenti contabili e documentali	280

8	-L’istituto del “favor rei”	281
8.1	- Generalità	281
8.2	- Applicazione del principio del favor rei	281
8.3	- Argomentazioni a difesa dell’applicazione del favor rei – Recente presa di posizione favorevole dell’Agenzia delle entrate	284
9	- L’imposta regionale sulle attività produttive IRAP	290
9.1	- Generalità	290
9.2	- Base imponibile	290
9.3	- Determinazione della base imponibile delle asd	291
9.4	- L’IRAP - compensi ex art. 67, comma 1,lett. m) TUIR	293
9.5	- Deduzioni -	294
9.6	- Aliquote IRAP, versamento, dichiarazione e acconto	295
10	- Emolumenti a dipendenti, lavoratori autonomi, collaboratori e soggetti (sportivi dilettanti) ex art. 67, comma 1, lett.m) TUIR	299
10.1	- Generalità	299
10.1.1	-Tracciabilità dei pagamenti	300
10.2	- Le asd e ssd sostituti d’imposta	301
10.2.1	- Emolumenti a lavoratori dipendenti	301
10.2.2	- Emolumenti a lavoratori autonomi	305
10.2.3	- Emolumenti a collaboratori coordinati e continuativi	307
10.2.3.1	- I contratti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale	308
10.3	- Disciplina dei compensi corrisposti dagli enti sportivi dilettantistici nell’esercizio diretto di attività sportive	309
10.3.1	- I compensi corrisposti nell’esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche	310
10.3.1.1	- Disciplina ai fini previdenziali – La Circolare n. 1/2016 dell’Ispettorato Nazionale Lavoro	315
10.3.2	- Trattamento tributario dei redditi diversi ex art. 67, comma 1, lett. m) TUIR	320
10.3.2.1	- Le indennità chilometriche	320
10.3.2.2	-Attuale disciplina tributaria dei compensi ai dilettanti ex art. 67, comma 1, lett. m) TUIR	322
10.3.3	- Deducibilità dei compensi	325
10.3.4	-Riepilogo del trattamento tributario dei compensi ex art. 67, comma 1, lett. m) TUIR	327
10.4	-Versamento ritenute	328
10.5	-Dichiarazione sostituti d’imposta–Mod. 770	329
11	- il rapporto di lavoro nello sport–	

Le novità introdotte con il d.lgs. n. 36 del 28 febbraio 2021 in vigore dal 1° gennaio 2024	330
11.1 - Il lavoratore sportivo	330
11.2 -L’abolizione del vincolo nel settore dilettantistico	332
11.3 -Trattamento tributario e previdenziale	334
12 - Le disposizioni in favore delle asd e ssd - Il 5 per mille	337
12.1 - Le disposizioni agevolative – Generalità	337
12.2 - La legge 27 dicembre 2002, n. 289 - Artt. 5 e 51	339
12.3 - La legge 27 dicembre 2002 n.289 - L’art.90	339
12.4 - Le agevolazioni in materia di tasse	345
12.4.1 - L’imposta di registro	345
12.4.2 - L’imposta di bollo	345
12.4.3 - La tassa di concessione governativa	347
12.4.4 - L’imposta sulla pubblicità	347
12.4.5 - L’imposta municipale – IMU	348
12.4.6 - Istituzione del tributo comunale sui rifiuti e sui servizi	350
12.5 - La Circolare n. 21/E del 22 aprile 2003 dell’Agenzia delle entrate	351
12.6 - La legge 16 dicembre 1991, n. 398, aggiornata con le modifiche apportate nel tempo fino all’entrata in vigore del D.Lgs. n. 36/2021	376
12.7 - Il 5 per mille	378
13 -- Quadro di sintesi degli adempimenti ed agevolazioni fiscali per lo sport dilettantistico	383
14 - La nuova disciplina del Terzo Settore	392
14.1 -La normativa	392
14.2 - Il Codice del Terzo settore	392
14.3 - Il Registro Unico Nazionale del TS	394
14.3.1- Il Codice del TS e gli enti sportivi dilettantistici	395
14.4 - Disapplicazione agli enti del Terzo Settore di norme fiscali	395
14.5 - Le nuove norme in materia di contabilità e fisco che disciplinano gli ETS	397
14.6 – Conclusioni	402
15 - Il modello di versamento F24 on-line- -Il ravvedimento operoso	404
15.1 -Versamento imposte e contributi on-line	404
15.2 - Errata indicazione del codice del tributo	407
15.3 - Il ravvedimento operoso	408
15.4 - La dichiarazione integrativa a favore e a sfavore	413

16 -Azione di controllo dell'amministrazione finanziaria	-
accertamento - reclamo - ricorso - riscossione - rateazioni	415
16.1 - Generalità	415
16.1.1- Controllo formale della dichiarazione	415
16.1.2- Accessi, ispezioni, verifiche	415
16.1.3- Abrogazione dal 2016 dell'istituto deflattivo dell'adesione al processo verbale	416
16.1.4- Avviso di accertamento	417
16.1.4.1- Esecutività degli avvisi di accertamento – Riscossione	418
16.1.5 - Riesame in autotutela - Acquiescenza all'accertamento	420
16.1.5.1- Acquiescenza per le sole sanzioni	421
16.1.6 - Accertamento con adesione	421
16.2 - Reclamo e mediazione	422
16.3 - Ricorso	424
16.4 - La conciliazione giudiziale	426
16.4.1 - Modifiche al D.Lgs. n. 546/1992 recante disposizioni sul processo tributario	426
16.5 - Rateazione delle imposte dovute	429
16.6 - Il D. Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015 – Revisione del sistema sanzionatorio penale tributario	431
16.6.1 - Il D.Lgs. n. 158/2016 – Revisione del sistema sanzionatorio amministrativo tributario	435
16.6.2 – Modifiche alla disciplina del sistema sanzionatorio penale-tributario	441
16.7 - Definizione agevolata delle controversie tributarie -Le disposizioni del 2017 e del 2018	443
<i>16.8 - Definizione agevolata per le asd e ssd</i>	445
<i>17 – La pandemia da virus covid-19 – i provvedimenti emanati</i>	447
- Memorandum delle principali scadenze tributarie	486
- IRPEF - Aliquote e scaglioni di reddito	493
- I codici tributo per il modello F 24	494
- Tabella dei codici delle regioni e delle province autonome	496
- Normativa e prassi	497

*Presentazione di
Cosimo Sibia
Presidente della Lega Nazionale Dilettanti*

LA LEGA NAZIONALE DILETTANTI HA SUPERATO I 60 ANNI OBIETTIVO PRIMARIO: UN FUTURO MIGLIORE

Sono passati circa quattro anni dalla pubblicazione del volume “Fisco e Calcio Dilettantistico” e lo tsunami epidemiologico che si è abbattuto sul mondo intero ha letteralmente sconvolto gli usi e le abitudini degli esseri umani del pianeta Terra. Il nostro Paese ha vissuto e sta vivendo gravi periodi che stanno condizionando non solo la fisicità e l’economia ma il modo di pensare di tutti noi.

Il settore dello sport, come altri, ha subito pesanti colpi e, in particolare, il calcio dilettantistico, non avendo le società i mezzi per far fronte agli oneri relativi alla messa in sicurezza degli atleti e di tutti coloro che collaborano per la realizzazione degli eventi sportivi dilettantistici, ha dovuto interrompere forzatamente la sua attività sul finire della stagione 2019-2020.

Tuttavia, seppure in mezzo alle immaginabili difficoltà della situazione, che si sono aggiunte a quelle che da sempre hanno afflitto lo sport dilettantistico, stiamo ripartendo fiduciosi nello spirito e nelle capacità dei nostri presidenti e dei soci delle società di calcio dilettantistico, ai quali, comunque, la Lega Nazionale Dilettanti è stata e sarà sempre vicina.

La ripartenza si presenta ardua ed in salita ma il calcio dilettantistico, con i suoi oltre sessanta anni storia, tornerà presto a rinverdire i suoi fasti.

Il calcio dilettantistico è, sì, economicamente il “calcio povero” ma è anche quel settore dello sport che riveste un’importanza sociale che ha diritto ad avere l’attenzione dello Stato, che ha “diritto allo sport” dal momento che favorisce il “pieno sviluppo della personalità umana” richiamato dalla nostra Costituzione.

Il calcio dilettantistico gestito dalla LND consta di circa dodicimila società e oltre due milioni di atleti, giovani e meno giovani, arbitri, ai quali si aggiungono centinaia di migliaia di volontari che prestano la loro opera per far sì che si possano disputare le oltre 600 mila gare in un

anno. Servono interventi dello Stato, interventi solidi e concreti per far sì che il calcio dilettantistico possa sopravvivere.

Nel contempo, in attuazione della legge n. 86 del 2019 di delega della riforma dello sport, sono stati emanati i decreti legislativi, tra i quali assume particolare rilevanza il D.Lgs. n. 36 del 28 febbraio 2021, con il quali è prevista in gran parte la modifica della disciplina civilistica, fiscale e previdenziale del lavoro finora applicata alle asd e alle ssd.

Per molti versi alcune delle disposizioni recate dal D.Lgs. n. 36, avrebbero inferto un duro colpo allo sport dilettantistico, a cominciare dall'abolizione del vincolo sportivo fino alla nuova disciplina sul lavoro sportivo che comporterebbe pesanti adempimenti amministrativi e finanziari alla già stremata platea dell'associazionismo sportivo dilettantistico ignorando forse che senza questo non esisterebbero nemmeno le centinaia di migliaia di lavoratori sportivi.

Una forte reazione da parte di tutto il mondo sportivo dilettantistico e da parte di questa Lega ha indotto il Governo Draghi a procrastinare al 1° gennaio 2024 l'entrata in vigore delle norme. Noi opereremo con tutte le nostre forze per far sì che venga rivisitata l'intera normativa per salvaguardare l'esistenza delle nostre associazioni e società.

Comunque, dobbiamo ricominciare! E' con questo spirito che dobbiamo però anche prendere atto dei nostri doveri verso uno Stato che, comunque, deve tutelarci.

E' per questo che, insieme all'Autore, preso atto delle modifiche legislative, delle novità di prassi e di giurisprudenza, siamo stati indotti ad avvertire la necessità di rivisitare e procedere ad un sostanzioso aggiornamento del testo edito dalla LND nel lontano settembre 2017.

Ritengo questo servizio, che andiamo a rendere ancora una volta alle nostre società, un segno ulteriore di quanto la nostra Lega sta facendo per rendere meno difficile l'attività meritoria che le nostre società stanno svolgendo curando lo sport dilettantistico del calcio tra i giovani ed aiutandoli, in modo pressochè professionale, per un corretto e leale inserimento nella società civile.

Tra l'altro, sul finire del 2019, sono stati celebrati i sessanta anni di vita della Lega Nazionale Dilettanti.

In questi sessanta anni il mondo è cambiato profondamente con una velocità impressionante tanto che anziché sessanta sembra che di anni ne siano trascorsi almeno duecento. La Lega Nazionale Dilettanti, fondata da Ottorino Barassi nel 1959, nacque con l'intento di inglobare in un'unica entità nazionale le frammentarie realtà regionali che

operavano nel mondo dello sport dilettantistico al fine di incentivare lo sviluppo di un calcio, a quel tempo, minore di nome e forse anche di fatto.

Occorreva dare visibilità ed impulso ad una attività che, seppure in sordina, curava quel serbatoio di giovani calciatori, fino ad allora cresciuti all'ombra del campanile dell'oratorio o dei piccoli agglomerati sportivi, di quelle piccole società che oggi hanno compiuto cento anni e più di vita.

L'opera di Barassi e poi di Carlo Grassi, di Artemio Franchi, di Antonio Ricchieri, di Elio Giulivi, di Carlo Tavecchio e di Antonio Cosentino è stata, tra mille e mille difficoltà, portata avanti, sempre e soltanto, nell'interesse dell'intero movimento calcistico dilettantistico e oggi la Lega Nazionale Dilettanti, della quale, raccogliendo una preziosa eredità, mi onoro di essere Presidente, è, in Italia ed all'estero, il fiore all'occhiello della Federazione Italiana Gioco Calcio.

Il lavoro che oggi stiamo svolgendo non è solo di consolidamento di quanto già fatto ma è la proiezione in un futuro nel quale la Lega Nazionale Dilettanti dovrà essere in modo assoluto il qualificato serbatoio dal quale il calcio maggiore potrà e dovrà attingere senza subire quel salasso di denaro che oggi sta strangolando l'economia delle società professioniste che guardano, per i loro acquisti, oltre confine e spesso con risultati estremamente inferiori alle aspettative.

Incentivare al massimo i vivai; costruire, ammodernare e ristrutturare gli impianti sportivi che, nel nostro Paese, in confronto ad altri europei, sono insufficienti; spingere e supportare al massimo quel volontariato che oggi rappresenta, seppure nel mezzo di una gravissima crisi economica che non aiuta di certo l'associazionismo calcistico dilettantistico, l'unica fonte di sopravvivenza del movimento sportivo italiano. Questi sono i nostri obiettivi e la battaglia che stiamo combattendo è finalizzata a dare alle nostre società la certezza di poter continuare a vivere, di poter migliorare e continuare a fornire alla società civile cittadini, prima ancora che atleti, degni di tale nome.

E' anche in quest'ottica che ancora una volta la Lega Nazionale Dilettanti pone a disposizione delle sue società un aiuto concreto per superare i lacci di una farraginoso burocrazia che, ancora oggi, avviluppa e soffoca ogni iniziativa nel nostro Paese, a livello locale e nazionale, sia nei rapporti con l'Amministrazione finanziaria che, sebbene, a livello centrale, siano improntati ad un'assoluta collaborazione e disponibilità, spesso, a livello locale, sono turbati da incomprensioni e reciproco sospetto con conseguenze a volte pesanti.

In materia fiscale, questa Lega ha sempre svolto un ruolo di primo piano nel dialogo con le Autorità di Governo e con i massimi organi dell'Amministrazione finanziaria e dobbiamo, con orgoglio, far rilevare che molte delle situazioni e delle criticità che le leggi, purtroppo a volte creano nel momento della loro interpretazione, sono state, finora, spesso favorevolmente risolte sia con pronunce della stessa Agenzia delle entrate che con sentenze degli organi di giustizia tributaria e, soprattutto, con disposizioni legislative di notevole spessore.

Nella diuturna opera di informazione a livello fiscale che la Lega svolge nei confronti delle società, una costante forma di aggiornamento sono le numerose circolari che la Lega stessa emana in materia e che, attraverso la rete, raggiungono le nostre società e non solo loro; a queste si affiancano, articoli sulla nostra rivista e, a livello regionale, incontri chiarificatori, corsi per dirigenti e quant'altro.

Il testo aggiornato del volume "Fisco e Calcio Dilettantistico" anziché in cartaceo, dal momento che ormai l'elettronica è diventata parte integrante della nostra esistenza, viene posto **in rete** nel sito della Lega Nazionale Dilettanti cosicchè potrà essere consultato dalle nostre società, le quali saranno, così, poste in condizione di adempiere a quell'obbligo che incombe, come, peraltro, a tutti contribuenti, di rispettare le normative fiscali nel corretto rispetto delle disposizioni in materia.

Come mi ero in precedenza espresso nella presentazione del volume originario, l'evasione fiscale della quale alcune delle nostre società sono, a volte, accusate è, come in tutti settori del nostro Paese, un grave comportamento di una minima ed insignificante parte del nostro mondo; eppure il cattivo operare di pochissime infanga e minimizza l'enorme mole di lavoro chiaro e altamente meritorio che il calcio dilettantistico pone in essere con grande valenza sociale.

È necessario, quindi, combattere dall'interno questi gravi comportamenti che fanno sì che tutte le associazioni e le società sportive dilettantistiche - aggettivo impropriamente utilizzato da alcuni soggetti che ben altro fanno - vengano, purtroppo, considerate ***di tutt'erba un fascio***.

I principi di lealtà nello sport, comprendono anche il rispetto delle leggi, e non deve esserci posto per l'evasione cui si ricorre, a volte, con comportamenti illeciti come la sovrapproduzione, perché tali comportamenti gettano discredito sull'intera platea delle nostre società i cui dirigenti, lo affermiamo con estrema convinzione, sono **"gente per**

bene”, gente che lotta e soffre per realizzare il sogno dei giovani che a loro si affidano.

Ci auguriamo che questo nostro ulteriore sforzo possa essere di valido supporto per tutte le nostre associazioni e società alle quali, ancora una volta, auguro serenità e prosperità.

Cosimo Sibilìa

PREMESSA

Come è noto l'evoluzione legislativa è in continuo movimento e, pertanto, norme, documenti di prassi e giurisprudenza sistematicamente si avvicendano rendendo già superata qualsiasi pubblicazione tecnica.

La prima stampa della pubblicazione "Fisco e calcio Dilettantistico", inviata gratuitamente a tutte le società e associazioni della Lega Nazionale Dilettanti, venne ultimata nel mese di settembre 2017; da allora molte delle informazioni in essa presenti sono state modificate da numerosi provvedimenti legislativi.

Nel frattempo, anche l'Agenzia delle entrate ha emanato circolari tra le quali, assume particolare rilievo la Circolare n. 18/E del 1° agosto 2018, concernente questioni fiscali di interesse delle associazioni e società sportive dilettantistiche.

Sulle G.U. nn. 67 e 68 del 18 e 19 marzo 2021 sono, poi, stati pubblicati i decreti legislativi di attuazione della Legge n. 86/2019 "Riforma dello Sport".

Il Presidente della LND, Cosimo Sibilia, che aveva, nel 2017, dato l'avvio alla pubblicazione del volume, ha disposto, pertanto, che si proceda all'aggiornamento della pubblicazione in rete.

Il volume si articola in due parti. Nella prima parte sono riportate le disposizioni recate dai decreti legislativi di attuazione della legge n. 86/2019 recante "Riforma dello Sport".

La seconda parte si articola in sedici capitoli in ciascuno dei quali si affrontano le diverse discipline dettate per i vari tributi che hanno come destinatari le società e le associazioni sportive dilettantistiche.

Nel Capitolo 1 viene trattata la natura giuridica delle associazioni sportive dilettantistiche con particolare riguardo agli obblighi imposti dalla normativa agli statuti delle stesse associazioni.

Il Capitolo 2 tratta della disciplina tributaria degli enti non commerciali, tra i quali sono annoverate le associazioni sportive.

Nel Capitolo 3 viene approfondita la trattazione della disciplina tributaria cui soggiacciono le associazioni sportive dilettantistiche con particolare riguardo alla base imponibile IVA ed alla determinazione del reddito imponibile delle stesse. Particolare attenzione viene posta ai

diversi sistemi di tenuta della contabilità, ordinaria, semplificata e, da ultimo, con il criterio di cassa.

Il Capitolo 4 è riservato, invece, alla disciplina tributaria ed agli adempimenti delle società sportive dilettantistiche di capitali ed al loro inserimento tra i soggetti che optano per la legge n. 398 del 1991.

Il Capitolo 5 illustra la disciplina tributaria delle attività spettacolistiche con particolare riguardo al regime IVA ed alla normativa sui titoli di accesso.

Il Capitolo 6 è riservato alle agevolazioni recate a favore dello sport dilettantistico dalle varie leggi succedutesi nel tempo, definendo destinatari, condizioni di applicabilità, opzione e trattamento tributario sia ai fini delle imposte sui redditi che ai fini IVA.

Nel Capitolo 7 è trattata la disciplina fiscale delle erogazioni liberali corrisposte alle società e associazioni sportive dilettantistiche con particolare attenzione alla disciplina sulla tracciabilità dei pagamenti e dei versamenti.

Nel Capitolo 8 vengono tracciate le linee di difesa a favore dell'applicazione del principio del favor rei, a seguito delle normative favorevoli all'associazionismo sportivo succedutesi nel tempo.

Il Capitolo 9 tratta ampiamente della disciplina ai fini IRAP delle società e associazioni sportive.

Il Capitolo 10 è dedicato alla disciplina fiscale cui soggiacciono gli emolumenti a dipendenti, collaboratori, lavoratori autonomi ed a soggetti che operano nell'ambito dilettantistico (atleti, arbitri, dirigenti, ecc).

Il Capitolo 11 riporta la nuova disciplina del rapporto di lavoro nel settore dilettantistico introdotta dal D.Lgs. n. 36 del 2021, che dovrebbe entrare in vigore dal 1° gennaio 2024.

Nel Capitolo 12 sono riportate e commentate le disposizioni in favore delle società e associazioni sportive dilettantistiche, ivi comprese quelle in materia di tasse, registro, bollo, concessione governativa, pubblicità, Tari e quelle riguardanti il 5 per mille.

Nel Capitolo 13 viene riportato un quadro di sintesi degli adempimenti e delle agevolazioni fiscali dello sport dilettantistico.

Il Capitolo 14 riporta la disciplina introdotta con i decreti legislativi del 2017 sul Terzo Settore.

Il Capitolo 15 illustra le modalità del Modello F 24 on-line e tratta dell'istituto del ravvedimento operoso e della dichiarazione integrativa a favore e a sfavore.

Il Capitolo 16 è dedicato all'azione di controllo dell'Amministrazione finanziaria ed alla modalità del reclamo e/o ricorso avverso gli accertamenti. Inoltre, sono riportate le disposizioni concernenti la definizione agevolata recata dal D.L. n. 119/2018 a favore delle associazioni e società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro e quelle relative alla definizione agevolata dei carichi iscritti a ruolo.

Con il Capitolo 17 sono state riportate tutte le normative introdotte a seguito della pandemia Covid-19.

Dopo il Capitolo 17, è riportato un memorandum delle principali scadenze fiscali corredato delle aliquote IRPEF vigenti e dei codici dei più ricorrenti tributi.

Infine, in appendice sono riportati gli estremi di leggi, decreti legislativi e ministeriali, Circolari e Risoluzioni emanate nel tempo dall'amministrazione finanziaria e, più recentemente, dall'Agenzia delle entrate, il cui testo, con gli estremi riportati in Appendice, è facilmente reperibile il testo su internet.

E.C.

PARTE 1^

LA LEGGE N. 86 DELL'8 AGOSTO 2019 – RIFORMA DELLO SPORT - I DECRETI LEGISLATIVI DI ATTUAZIONE –

Generalità

La legge n. 86 del 8 agosto 2019, pubblicata nella G.U. n. 191 del 16 agosto successivo, ha delegato il Governo ad emanare disposizioni in materia di ordinamento sportivo nonché di semplificazione.

La legge con gli articoli da 5 a 9 ha dettato i criteri ed i principi direttivi cui si sono, almeno in parte, uniformati i decreti legislativi di attuazione della “Riforma dello Sport”.

Preceduti dal D.L. 29 gennaio 2021, n. 51 (G.U. n. 23 del 29 gennaio 2021), convertito in legge n. 43 del 24 marzo 2021 (G.U. n. 77 del 30 marzo 2021), che ha recato misure urgenti in materia di organizzazione e funzionamento del CONI, con il quale è stata confermata l'autonomia amministrativa e finanziaria del massimo ente sportivo italiano, sono stati emanati il **28 febbraio 2021**, i decreti legislativi di attuazione delle disposizioni recate dalla legge di delega n. 86, come di seguito riportati:

-**D. Lgs. n. 36** (G.U. n. 67 del 18 marzo 2021), in attuazione dell'art. 5 della legge n. 86, recante norme in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici, nonché del rapporto di lavoro sportivo;

-**D. Lgs. n. 37** (G.U. n. 67) in attuazione dell'art. 6 della legge n. 86, recante norme in materia di rappresentanza degli atleti e società sportive e di accesso ed esercizio della professione di agente sportivo;

-**D. Lgs. n. 38** (G.U. n. 68 del 19 marzo 2021) in attuazione dell'art. 7 della legge n. 86, recante norme di sicurezza per la costruzione e l'esercizio degli impianti sportivi e della normativa in materia di ammodernamento o costruzione di impianti sportivi;

-**D. Lgs. n. 39** (G.U. n. 68) in attuazione dell'art. 8 della legge n. 86, recante semplificazione di adempimenti relativi agli organismi sportivi;

-**D. Lgs. n. 40** (G.U. n. 68), in attuazione dell'art. 9 della legge n. 86 recante norme in materia di sicurezza nelle discipline sportive invernali.

In questa sede sono esaminati i decreti legislativi che più interessano le società e le associazioni sportive dilettantistiche con l'avvertenza che nel contesto delle singole trattazioni nella seconda parte del volume, sono riportate le principali modifiche introdotte dai decreti legislativi nella vigente normativa.

Un particolare Capitolo, l'11°, è, invece, dedicato interamente alle nuove norme in materia di rapporto di lavoro sportivo introdotte dal D.Lgs. n. 36.

L'entrata in vigore dei decreti delegati era prevista per il 1° gennaio 2022, ad eccezione degli artt. da 25 a 37 del d.lgs. n. 36/21, stabilita dal 1° luglio 2022. Con l'art. 30 del D.L. n. 41/2021, nel testo modificato dalla legge di conversione, l'entrata in vigore dei decreti è stata prorogata al 1° gennaio 2024, ferma restando l'entrata in vigore dal 1° gennaio 2022 per le disposizioni recate dagli artt. da 1 a 24 e da 38 a 52 del d.lgs. n. 36. Gli artt. da 25 a 37 dello stesso decreto entrano in vigore dal 1° gennaio 2024.

1 - Il D.Lgs. n. 36 del 28 febbraio 2021 – Norme in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici, nonché di rapporto di lavoro sportivo-

Come, peraltro, riportato anche da molta parte della stampa specializzata nonché puntualizzato da molti dei massimi dirigenti di vertice dello sport italiano, notevoli sono state e permangono le perplessità che molte delle norme recate dal **D.Lgs. n. 36**, hanno destato nel mondo sportivo dilettantistico e soprattutto nelle società e associazioni sportive dilettantistiche che costituiscono lo zoccolo duro dello sport italiano, le quali si reggono sul volontariato di centinaia di migliaia di soggetti e che con la loro attività rendono possibile, a volte, anzi spesso, sostituendosi allo Stato, a milioni e milioni di ragazzi, giovani e meno giovani di praticare lo sport, e di inserirsi nella vita sociale, costituendo, nel contempo, un formidabile bacino per la formazione dei campioni che daranno prestigio e lustro al Paese.

In effetti molte delle norme introdotte con il D.Lgs n. 36, potrebbero apportare consistenti modifiche sia dal punto di vista civilistico, sia fiscale sia previdenziale nel mondo sportivo dilettantistico, recando non poche difficoltà alle asd e ssd le quali, finora, hanno potuto godere di alcune norme agevolative – tra tutte la legge n. 398/1991, l'art. 90 della legge n. 289/2002 e la legge n. 133/1999 – che hanno reso meno pesante la gestione finanziaria e amministrativa degli enti sportivi dilettantistici.

Di fatto, poi, è stata sostanzialmente abrogata la legge n. 91 del 1981, introducendo la nuova definizione di **lavoratore sportivo** – senza operare alcuna distinzione tra lavoratore professionista e dilettante – soltanto differenziandola da quella dell'**amatore**, che, secondo le nuove

disposizioni, si sostituisce allo “sportivo dilettante” con caratteristiche molto simili alla figura del “volontario”.

E’, comunque, da considerare, almeno favorevolmente, che le novità, che saranno, seppure in termini molto concisi, riportate di seguito nel Capitolo 11° della seconda parte – relativamente al **rapporto di lavoro sportivo** -, **entreranno in vigore, a seguito della ferma presa di posizione contraria dell’intero mondo sportivo dilettantistico, soltanto dal 1° gennaio 2024.** E’ sperabile che, nel frattempo, venga rivisitata tutta la normativa in argomento per evitare le difficoltà cui sarebbero chiamate a sopportare le asd e le ssd; ciò, anche in conformità a quanto stabilito dal comma 3 dell’art. 5 della legge n. 86, che prevede che entro 24 mesi dalla data di entrata in vigore dei decreti legislativi, nel rispetto dei principi e criteri direttivi, il Governo può adottare disposizioni integrative e correttive dei decreti medesimi.

Di seguito si riportano le disposizioni recate dal **D.Lgs. n. 36/2021** che più interessano da vicino le asd e le ssd, tenendo, comunque, conto che le stesse disposizioni sono illustrate nel contesto della trattazione degli specifici argomenti nella seconda parte del volume.

Titolo II – Enti sportivi dilettantistici e professionistici

Capo I° - L’art. 6 stabilisce *la forma giuridica* degli enti sportivi dilettantistici che possono assumere una delle seguenti forme:

- a)-asd priva di personalità giuridica disciplinata dagli artt. 36 e segg. del codice civile;
- b)-asd con personalità giuridica di diritto privato;
- c)-società di cui al Libro V del codice civile (tra le quali non trovano collocazione le soc. cooperative).

Con il *comma 2* dell’art. 6, le asd, ricorrendone i presupposti, possono assumere la qualifica di enti del Terzo settore. In tal caso le norme del decreto trovano applicazione solo in quanto compatibili.

L’art.7 *statuisce in materia di atto costitutivo e statuto.*

Premesso che per le società e le associazioni sportive dilettantistiche sussiste l’obbligo di costituirsi con atto scritto nel quale deve tra l’altro essere indicata la sede sociale, nello statuto devono essere espressamente previsti:

- a)-la denominazione;
- b)-l’oggetto sociale con specifico riferimento all’esercizio in via stabile e principale dell’organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche, ivi comprese la formazione, la didattica, la preparazione e l’assistenza all’attività sportiva dilettantistica;

- c)-l'attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione;
- d)-l'assenza del fine di lucro;
- e)-le norma sull'ordinamento interno ispirato a principi di democrazia e uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell'elettività delle cariche sociali, fatte salve le società sportive che assumono la forma societaria per le quali si applicano le disposizioni del codice civile;
- f)-l'obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statuari;
- g)-le modalità di scioglimento dell'associazione;
- h)-l'obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni.

L'art. 8 – assenza di fine di lucro – stabilisce, con il comma 1, l'obbligo per le asd e le ssd di destinare eventuali utili e avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o all'incremento del proprio patrimonio e, con il *comma 2*, vieta la distribuzione, anche indiretta, di utili o avanzi di gestione a soci o associati, lavoratori, collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali anche nel caso di recesso.

Il comma 3 dell'art. 8, prevede che per le società sportive dilettantistiche costituite nelle forme di cui al Libro V del codice civile, è possibile destinare una quota inferiore al 50% degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti, ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci, oppure alla distribuzione, anche mediante aumento gratuito del capitale sociale o l'emissione di strumenti finanziari, di dividendi ai soci in misura comunque non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato.

Una novità è recata dal successivo comma 4, che stabilisce che per gli enti dilettantistici, che assumono le forme di cui al Libro V del c.c., è ammesso il rimborso al socio del capitale effettivamente versato ed eventualmente rivalutato.

L'art. 9 regola, per la prima volta, la possibilità per le asd e le ssd di esercitare attività diverse da quelle principali sportive connotate da carattere "secondario e strumentale" rispetto alle attività istituzionali. In sostanza viene legislativamente permesso di svolgere attività limitatamente ad altri servizi.

L'art. 10 – riconoscimento ai fini sportivi – premesso che le asd e le ssd sono riconosciute ai fini sportivi dalle Federazioni Sportive Nazionali, dalle Discipline Sportive Associate e dagli Enti di Promozione Sportiva,

stabilisce che la certificazione della effettiva natura dilettantistica dell'attività svolta da asd e ssd avviene mediante l'iscrizione nel Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche tenuto dal Dipartimento per lo Sport, il quale trasmette annualmente all'Agenzia delle entrate l'elenco delle asd e delle ssd ivi iscritte.

L'art. 11 – incompatibilità - vieta agli amministratori delle asd e ssd di ricoprire qualsiasi carica in altre società e associazioni sportive dilettantistiche nell'ambito della medesima FSN, DSA o EPS riconosciuti dal CONI.

L'art. 12 - disposizioni tributarie -, come già previsto dal comma 4 dell'art. 90 della legge n. 289/2002, prevede, con riguardo alla posizione tributaria delle asd e ssd, che sui contributi erogati dal CONI, dalle FSN e dagli EPS non si applica la ritenuta del 4% a titolo di acconto stabilita dall'art. 28, secondo comma, del DPR n. 600/1973.

Con il *comma 2* è stabilito che gli atti costitutivi e di trasformazione delle asd e ssd, nonché delle FSN e degli EPS riconosciuti dal CONI direttamente connessi allo svolgimento dell'attività sportiva, sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa.

Il *comma 3* dello stesso art. 12 prevede, così come già stabilito con il comma 8 dell'art.90 della legge n. 289/2002, che il corrispettivo in denaro o in natura in favore di asd e ssd, nonché di asd scolastiche che svolgono attività nei settori giovanili riconosciuti dalle FSN, o da Enti di Promozione sportiva, costituisce, per il soggetto erogante, fino ad un importo di **200 mila euro**, spesa di pubblicità, volta alla promozione dell'immagine o del prodotto del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario, ai sensi dell'art. 108, comma, del TUIR.

Il Capo II del Titolo II – artt. 13 e 14 – riguarda la costituzione e affiliazione delle società sportive professionistiche

Il successivo Titolo III – Persone fisiche – artt. da 15 a 17 statuisce in materia di atleti, tecnici, dirigenti e direttori di gara.

L'art. 15 – Atleti – stabilisce che, con l'atto di tesseramento l'atleta instaura un rapporto associativo con la propria associazione o società sportiva o, nei casi ammessi, con la FSN o DSA.

Il tesserato – *comma 2* - ha diritto di partecipare all'attività ed alle competizioni organizzate dalla FSN, dalla DSA, dall'EPS di appartenenza dell'asd o della ssd cui è associato nonché di concorrere, se in possesso dei requisiti richiesti, a ricoprire le cariche dei relativi organi direttivi e di partecipare alle assemblee degli organi consiliari, secondo le previsioni statutarie e regolamentari. Nell'esercizio della pratica sportiva - comma

3 - l'atleta è tenuto ad osservare le norme dettate dal CONI e dalle FSN, DSA, EPS di appartenenza.

L'art. 16 – *Tesseramento degli atleti minorenni* – dispone le regole per il tesseramento degli atleti minorenni. La richiesta di tesseramento può essere compiuta disgiuntamente da ciascun genitore nel rispetto della potestà genitoriale. In caso di disaccordo, si applicano le disposizioni degli artt. 316 e 337-bis del codice civile..

Dal compimento del dodicesimo anno di età - *comma 2* -, l'atleta minorenni non può essere tesserato se **non** presta personalmente il proprio assenso.

Per effetto del *comma 3*, **i minori di 18 anni che non sono cittadini italiani**, anche non in regola con le norme relative all'ingresso e al soggiorno, laddove siano iscritti da almeno un anno a una qualsiasi classe dell'ordinamento scolastico italiano, possono essere tesserati presso società affiliate alle FSN, alle DSA o agli EPS, anche paralimpici, con le stesse procedure previste per il tesseramento dei cittadini italiani. Il tesseramento resta valido, dopo il compimento del diciottesimo anno di età, fino al completamento delle procedure per l'acquisizione della cittadinanza italiana da parte dei soggetti che, ricorrendo i presupposti di cui alla legge 5 febbraio 1992, n. 91, hanno presentato tale richiesta.

L'art. 17 – *Tecnici e dirigenti sportivi* – sono tenuti ad osservare le norme dettate dal CONI, dalle FSN o dall'EPS di appartenenza. Rientrano tra i tecnici gli istruttori, gli allenatori, i maestri e i selezionatori

L'art. 18 – *Direttori di gara* – stabilisce il ruolo centrale dei direttori di gara, i quali partecipano allo svolgimento delle manifestazioni sportive per assicurarne la regolarità tecnica. Essi provvedono alla direzione delle gare, all'accertamento e valutazione dell'attività nonché alla registrazione dei relativi risultati.

Il reclutamento, la formazione e la designazione dei direttori di gara spetta ad articolazioni interne delle FSN, delle DSA e degli EPS, dotate di autonomia operativa.

Tutti i predetti articoli, così come quelli **da 38 a 52**, entreranno in vigore **dal 1° gennaio 2022**.

La parte decisamente più importante è quella del Titolo V che reca disposizioni in materia di lavoro sportivo. Le nuove norme, che entreranno in vigore dal 1° gennaio 2024, sono state illustrate dettagliatamente e trovano collocazione nel Capitolo 11° della seconda parte del volume.

Con il **Capo III. artt. 41 e 42**, sono dettate ulteriori disposizioni in materia di laureati in scienze motorie.

Con il successivo **Titolo VI – artt. da 43 a 50**, sono introdotte disposizioni in materia di pari opportunità per le persone con disabilità nell'accesso ai gruppi sportivi militari e dei corpi civili dello Stato.

Il Titolo VI, artt. 51 e 52, reca norme transitorie e abrogazioni.

Le disposizioni di cui agli artt. da 25 a 37 si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2024. Trattasi in particolare delle norme innovative in materia di lavoro sportivo e disciplina del rapporto di lavoro sportivo, del trattamento pensionistico e di quello tributario. Le disposizioni dell'**art. 31 – abolizione del vincolo sportivo** - si applicano, anch'esse, come già riportato, dal **1° gennaio 2024**.

Sono, infine, abrogate, **con l'art. 52**, alcune di quelle disposizioni di legge che sono state modificate o hanno trovato locazione nel decreto stesso.

In particolare, sono abrogate **dal 1° luglio 2022**: la legge n. 366 del 1973 (estensione ai calciatori della previdenza ENPALS); la legge n. 91 del 1981 (professionismo sportivo); l'art. 6 del d.lgs. n. 38 del 2000 (obbligo assicurativo per gli sportivi professionisti); l'art.2, comma 2. Lett. d), d.lgs. n. 81 del 2015 (disciplina del lavoro subordinato per tutti i contratti di collaborazione fatta eccezione per quelli che rendono presta presso società e associazioni sportive).

2 – Il D. Lgs. n. 37 del 28 febbraio 2021 - Rapporti di rappresentanza degli atleti e delle società sportive e di accesso ed esercizio della professione di agente sportivo (in vigore dal 1° gennaio 2024).

Gli artt. da 1 a 9 dettano norme in materia di *rappresentanza degli atleti e delle società sportive e di accesso ed esercizio della professione di agente sportivo*.

Si richiama l'attenzione delle società in ordine al contenuto dell'art. 10 del D.Lgs. n. 37, che tratta della **tutela dei minori**.

In particolare, il lavoratore sportivo può essere assistito – comma 1 - da un agente sportivo a partire dal compimento del **quattordicesimo anno di età** e il contratto di mandato sportivo – comma 2 -, qualora abbia ad oggetto le prestazioni sportive di un lavoratore sportivo minore di età (14 anni), deve essere sottoscritto a pena di nullità da uno degli esercenti la potestà genitoriale o dell'esercente la tutela legale del minore. Il comma 3 dell'art. 10 stabilisce, poi, che **nessun pagamento**, utilità o beneficio è dovuto all'agente sportivo **da parte del minore** in relazione alle attività svolte in suo favore, ferma restando la possibile

remunerazione dell'agente sportivo da parte della società o associazione sportiva contraente.

Il contratto – comma 4 - deve essere redatto anche nella lingua di nazionalità del minore.

3 – Il D.Lgs. n. 38 del 28 febbraio 2021 – Norme in materia di sicurezza per la costruzione e l'esercizio degli impianti sportivi e della normativa in materia di ammodernamento o costruzione di impianti sportivi (in vigore dal 1° gennaio 2024).

L'art. 4, stabilisce misure di concentrazione, accelerazione e semplificazione per i soggetti che, anche d'intesa con una o più associazioni o società sportive dilettantistiche o professionistiche, utilizzatrici dell'impianto, intendono realizzare l'ammodernamento o la costruzione di impianti sportivi nonché la riqualificazione di infrastrutture sportive.

Necessita la presentazione al Comune o al diverso ente locale o pubblico interessato, di un documento di fattibilità, corredato di un piano economico-finanziario. Nello stesso art. 4 sono enumerate tutte le procedure necessarie per la realizzazione dell'intervento.

Ai sensi dell'**art. 5**, le ads e le ssd, senza fini di lucro, possono presentare all'ente locale, sul cui territorio insiste l'impianto sportivo da rigenerare, riqualificare o ammodernare, un progetto preliminare accompagnato da un piano di fattibilità economica finanziaria. Se l'ente locale riconosce l'interesse pubblico del progetto, affida direttamente la gestione gratuita dell'impianto all'associazione o alla società sportiva per una durata non inferiore a cinque anni.

L'art. 6 stabilisce che l'uso degli impianti sportivi in esercizio da parte degli enti locali territoriali è aperto a tutti i cittadini e deve essere garantito, sulla base di criteri obiettivi, a tutte le società e associazioni sportive. Nei casi in cui l'ente pubblico non intenda gestire direttamente gli impianti sportivi, la gestione è affidata in via preferenziale a ssd e asd sulla base di convenzioni. Le palestre e gli impianti sportivi scolastici, compatibilmente con le esigenze dell'attività didattica e sportiva della scuola, devono essere posti a disposizione di asd e ssd aventi sede nel medesimo comune in cui ha sede l'istituto scolastico o in comuni confinanti.

Negli articoli successivi sono dettate norme tecniche di sicurezza per la costruzione e l'esercizio degli impianti sportivi e norme tecniche di funzionalità sportiva.

4 – Il D.lgs. n. 39 del 28 febbraio 2021 – Norme in materia di semplificazione degli oneri amministrativi a carico degli organismi sportivi, nonché in materia di contrasto e prevenzione della violenza in genere (in vigore dal 1° gennaio 2024).

Con l'art. 4 è istituito presso il Dipartimento per lo Sport, il **Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche** nel quale – **art. 5** – sono iscritte tutte le società e associazioni sportive dilettantistiche che svolgono attività sportiva, compresa l'attività didattica e formativa, operanti nell'ambito di una FSN, DSA o di un EPS riconosciuti dal CONI.

L'iscrizione certifica la natura dilettantistica di società e associazioni sportive per tutti gli effetti che l'ordinamento ricollega a tale qualifica.

L'art. 6 – Iscrizione nel Registro – stabilisce che la domanda di iscrizione va inviata al Dipartimento per lo Sport, su richiesta della ssd o asd, dalla FSN, dalla DSA o dall'EPS affiliante. Alla domanda è allegata la documentazione attestante una serie di notizie e documenti riportati nello stesso art. 6.

Con la domanda di iscrizione al Registro – **art. 7** – può essere presentata l'istanza di riconoscimento della **personalità giuridica** di cui al successivo art. 14.

Entro sei mesi – **art. 11** - dalla data di entrata in vigore del decreto, il Dipartimento per lo Sport definisce, con apposito provvedimento, la disciplina sulla tenuta, conservazione e gestione del Registro.

L'art. 12 stabilisce che il Registro sostituisce a tutti gli effetti il precedente Registro Nazionale delle Associazioni e Società Sportive Dilettantistiche. Le asd e le ssd iscritte nello stesso continuano a beneficiare dei diritti dalla rispettiva iscrizione e **sono automaticamente trasferite nel Registro**.

Per la gestione del Registro - **art. 13** - il Dipartimento per lo Sport si avvale della Società Sport e Salute.

L'art. 14 prevede per le asd la possibilità, in deroga al DPR 10 febbraio 2000, n. 361, di acquistare la personalità giuridica mediante l'iscrizione nel Registro.

Il notaio che ha ricevuto l'atto costitutivo di un'associazione, fatte le verifiche necessarie soprattutto con riferimento alla natura dilettantistica, deve depositarlo, con i relativi allegati, entro venti giorni presso il competente ufficio del Dipartimento per lo Sport, richiedendo l'iscrizione dell'ente.

Infine, con **l'art. 16** è fatto obbligo alle FSN, DSA e EPS, sentito il parere del CONI, di redigere, entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore del decreto, le linee guida per la predisposizione di modelli organizzativi e di controllo dell'attività sportiva e dei codici di condotta a tutela dei minori e per la prevenzione delle molestie, della violenza in genere e di ogni altra condizione di discriminazione o per ragioni di etnia, religione, convinzioni personali, disabilità, età o orientamento sessuale.

Le ASD e le SSD e le società professionistiche – comma 2 - devono predisporre e adottare, entro dodici mesi dalla comunicazione delle predette linee guida, i modelli organizzativi e di controllo dell'attività sportiva nonché codici di condotta ad esse conformi. L'inadempienza a tale obbligo è sanzionata secondo le procedure disciplinari della FSN a cui sono affiliate.

PARTE 2^

LE ASD E LE SSD - LA NORMATIVA CIVILISTICA E FISCALE

1 - L'ASSOCIAZIONISMO

LE ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE

1.1 - L'Associazione

Con gli articoli 36 e seguenti del codice civile, l'ordinamento giuridico italiano prevede e tutela l'associazionismo, peraltro oggetto di interesse della stessa carta costituzionale, laddove questa, all'art. 2, riconosce e garantisce i diritti inviolabile dell'uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali e, all'art. 18, riconosce il diritto di associarsi liberamente sempre che i fini associativi non siano in contrasto con la legge penale.

L'associazione prende vita da un contratto che prevede una pluralità di persone - almeno due - o anche associazione di associazioni - aggregarsi liberamente per il perseguimento di uno scopo comune a tutti coloro che vi aderiscono senza finalità di lucro.

Gli elementi caratterizzanti di un'associazione sono pertanto:

- lo scopo sociale di natura non economica,
- il patrimonio sociale;
- mancanza del fine di lucro;
- divieto di ripartizione dei profitti.

Le associazioni possono essere:

a) - non riconosciute e, cioè, prive di personalità giuridica ma aventi, comunque, una capacità giuridica piena che permette all'associazione anche di acquistare per donazione o per successione, e cioè "una capacità sostanziale e processuale esplicita mediante persone fisiche che agiscono in base al principio di rappresentanza organica" (Cassazione, Sentenza n. 3448 del 26 giugno 1979);

b) - associazioni riconosciute, aventi personalità giuridica, autonomia patrimoniale perfetta, il cui riconoscimento da parte dello Stato è conseguente a formali istanze e ad un iter burocratico complesso.

1.2 - L'Associazione nello sport del calcio dilettantistico

Circa il 95% degli enti sportivi affiliati alle federazioni sportive nazionali ed agli enti di promozione sportiva sono costituiti in associazioni sportive

e la maggior parte di esse assume la natura giuridica di associazioni non riconosciute.

1.2.1 - Le associazioni non riconosciute

L'associazione sportiva «non riconosciuta», di norma, si costituisce con l'adesione degli associati ad uno schema di atto costitutivo che rappresenta un accordo ed un vincolo per il rispetto delle norme in esso contenute, finalizzate al perseguimento dello scopo comune e non necessita di particolari formalità.

Tuttavia, per dare ufficialità e trasparenza al documento e dal momento che, ai fini fiscali, l'associazione rientra nella più vasta platea degli enti non commerciali, è opportuno che l'atto costitutivo o lo statuto vengano posti in essere in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Ciò in quanto l'oggetto esclusivo o principale di un ente, per espressa disposizione del comma 4 dell'art. 73 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR) approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, è determinato «in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata».

La disposizione, introdotta dall'art. 1 del D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, stabilisce che «*per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto*» mentre, in mancanza di tali documenti nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata.

Dalle predette disposizioni discende che se l'oggetto principale, inteso come attività essenziale per la realizzazione degli scopi primari indicati dallo statuto o dall'atto costitutivo, redatti nelle predette forme, non consiste nell'esercizio di attività commerciali, l'ente assume la qualifica di ente non commerciale.

Tutto ciò, fermo restando che con sentenza della Corte Costituzionale 5-19 novembre 1992, n. 467, è stata affermata **l'insufficienza della autoqualificazione dell'attività esercitata sulla base della sola indicazione statutaria che, invece, va valutata e verificata alla luce di oggettive situazioni.**

Lo stesso D.Lgs. n. 460/97 pone, poi, all'art. 5, specifiche clausole cui devono conformarsi gli atti costitutivi o gli statuti delle associazioni ai fini dell'inclusione delle stesse tra gli enti associativi che, sempreché permangano nella categoria degli enti non commerciali, possono godere

di particolari benefici fiscali, soprattutto per ciò che concerne la non “commercialità” delle attività effettuate, in diretta attuazione degli scopi istituzionali, dall’ente sportivo dilettantistico, verso pagamento di specifici corrispettivi, nei confronti dei soci, associati o partecipanti o di altre associazioni, e rispettivi associati, che fanno parte di un’unica organizzazione nazionale o locale.

Va rilevato, comunque, che la forma scritta è necessaria nel rispetto delle disposizioni dell’art. 90 della legge n. 289/2002, e quando nell’associazione sportiva dilettantistica vengano apportati beni immobili a titolo di proprietà, così come s’impone la forma di atto pubblico o di scrittura autenticata nel caso di richiesta del regime tributario agevolato di cui all’art. 148 del TUIR.

1.2.2 – Gli atti costitutivi e gli statuti delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche di calcio – Le modifiche introdotte dal D.Lgs. n. 36/2021

Sulla natura giuridica e sulla corretta formulazione delle norme statutarie che devono regolare le società e le associazioni sportive dilettantistiche è intervenuto prima l’art. 90 della L. 27 dicembre 2002, n. 289, che, con i commi 17 e 18, ha stabilito le forme che possono assumere le società e le associazioni sportive dilettantistiche fissando principi e criteri cui devono essere informati i relativi statuti.

Successivamente sono state apportate sostanziali modifiche alle predette disposizioni con i commi 6-bis, 6-ter e 6-quater dell’art. 4 del D.L. 22 marzo 2004, n. 72, convertito con modificazioni dalla L. 21 maggio 2004, n. 128.

Con il D.Lgs. n. 36 del 28 febbraio 2021, i cui articoli entreranno in vigore dal 1° gennaio 2022, sono state modificate le disposizioni riguardanti gli enti sportivi.

In particolare **l’art. 6** stabilisce *la forma giuridica* degli enti sportivi dilettantistici che possono assumere una delle seguenti forme:

- a)-asd priva di personalità giuridica disciplinata dagli artt. 36 e segg. del codice civile;
- b)-asd con personalità giuridica di diritto privato;
- c)-società di cui al Libro V del codice civile e cioè, le società per azioni e a responsabilità limitata (*rispetto alla precedente disciplina recata dall’art. 90 della legge n. 289/2002, non figurano le cooperative*).

Con il comma 2 dell'art. 6, le asd, ricorrendone i presupposti, possono assumere la qualifica di enti del Terzo settore. In tal caso le norme del decreto trovano applicazione in quanto compatibili.

L'art.7 statuisce in materia di atto costitutivo e statuto.

Premesso che per le società e le associazioni sportive dilettantistiche sussiste l'obbligo di costituirsi con atto scritto nel quale deve tra l'altro essere indicata la sede sociale, nello statuto devono essere espressamente previsti:

- a)-la denominazione;
- b)-l'oggetto sociale con specifico riferimento all'esercizio in via stabile e principale dell'organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche, ivi comprese la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva dilettantistica;
- c)-l'attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione;
- d)-l'assenza del fine di lucro;
- e)-le norme sull'ordinamento interno ispirato a principi di democrazia e uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell'elettività delle cariche sociali, fatte salve le società sportive che assumono la forma societaria per le quali si applicano le disposizioni del codice civile;
- f)-l'obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari;
- g)-le modalità di scioglimento dell'associazione;
- h)-l'obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni.

L'art. 8 – assenza di fine di lucro – stabilisce l'obbligo per le asd e le ssd di destinare eventuali utili e avanzi di gestione allo svolgimento dell'attività statutaria o all'incremento del proprio patrimonio e, con il comma 2, vieta la distribuzione, anche indiretta, di utili o avanzi di gestione a soci o associati, lavoratori, collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali anche nel caso di recesso.

Il comma 3 dell'art. 8- prevede che per le società sportive dilettantistiche costituite nelle forme di cui al Libro V del codice civile, è possibile destinare una quota inferiore al 50% degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti, ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci, oppure alla distribuzione, anche mediante aumento gratuito del capitale sociale o l'emissione di strumenti finanziari, di dividendi ai soci in misura, comunque, non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato.

Il successivo comma 4 stabilisce, poi, che gli enti dilettantistici che assumono le forme di cui al Libro V del c.c., è ammesso il rimborso al socio del capitale effettivamente versato ed eventualmente rivalutato.

L'art. 9 regola, per la prima volta, la possibilità per le asd e le ssd *di esercitare attività diverse da quelle principali sportive connotate da carattere "secondario e strumentale"* rispetto alle attività istituzionali. In sostanza viene legislativamente permesso di svolgere attività limitatamente ad altri servizi. In definitiva, le associazioni sportive dilettantistiche, sia se prive di personalità giuridica e disciplinate dagli artt. 36 e segg. c.c., sia se in possesso di personalità giuridica di diritto privato nonché le società sportive dilettantistiche che intendono fruire della disciplina di favore prevista per lo sport dilettantistico, devono uniformare, sostanzialmente, i loro statuti ai principi fissati dagli artt. da 6 a 9 del D.Lgs. n. 36/2021 che hanno ripreso le norme dettate nei commi 17 e 18 del predetto art. 90.

In particolare, il riformulato comma 17 dell'art. 90 prevede che **"Le società e le associazioni sportive dilettantistiche devono indicare nella denominazione sociale la finalità sportiva e la ragione o la denominazione sociale dilettantistica"**.

Il successivo comma 18 dell'art. 90 della legge n. 289/2002, nel testo riformulato dalla legge n. 128/2004, ha tassativamente stabilito che le società e le associazioni sportive dilettantistiche **devono costituirsi per atto scritto** nel quale deve, tra l'altro, essere indicata la sede legale. Particolare rilevanza assume **l'obbligatorietà di evidenziare nello statuto l'assenza del fine di lucro**, condizione essenziale perché i soggetti stessi possano fruire delle agevolazioni fiscali recate dallo stesso art 90.

Nello statuto devono essere espressamente previsti:

- a)-la denominazione;
- b)-l'oggetto sociale con riferimento all'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva dilettantistica;
- c)-l'attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione;
- d)-l'assenza di fini di lucro e la previsione che i proventi delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi fra gli associati, anche in forme indirette;
- e)-le norme sull'ordinamento interno ispirato a principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell'elettività delle cariche sociali, fatte salve le società sportive

dilettantistiche che assumono la forma di società di capitali o cooperative per le quali si applicano le disposizioni del Codice Civile;

f)-l'obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari;

g)- le modalità di scioglimento dell'associazione;

h)-l'obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni.

Il successivo comma 18-bis, introdotto dalla legge n. 128/2004, riportato nell'art. 11 del D.Lgs. 36/2021, fa, poi espressamente divieto agli amministratori delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche di ricoprire la medesima carica in altre società e associazioni sportive dilettantistiche nell'ambito della medesima federazione sportiva o disciplina associata se riconosciuta dal CONI ovvero nell'ambito della medesima disciplina facente capo ad un ente di promozione sportiva.

La disposizione pone il divieto per gli amministratori di ricoprire la medesima carica in altre società e associazioni sportive mentre nella precedente formulazione era previsto il divieto per gli amministratori di ricoprire cariche sociali di qualsiasi altro genere.

Pertanto, anche se il Codice Civile non pone alcun vincolo di forma giuridica e di contenuti per quanto concerne la stesura ed il contenuto dello Statuto, occorre tenere presente che **l'ente sportivo, ai fini del riconoscimento dello status di associazione o società sportiva dilettantistica e, quindi, della fruizione delle agevolazioni fiscali a favore dello specifico settore, deve necessariamente adeguarsi alle norme in materia di contenuti e forme degli statuti, stabilite dal decreto legislativo n. 36 del 18 febbraio 2021.**

L'art. 10 del D.Lgs. n. 36/2021 - *ricoscimento ai fini sportivi* – premesso che le asd e le ssd sono riconosciute ai fini sportivi dalle Federazioni Sportive Nazionali, dalle Discipline Sportive Associate e dagli Enti di Promozione Sportiva, stabilisce che la certificazione della effettiva natura dilettantistica dell'attività svolta da asd e ssd avviene mediante l'iscrizione nel Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche tenuto dal Dipartimento per lo Sport, il quale trasmette annualmente all'Agenzia delle entrate l'elenco delle asd e delle ssd ivi iscritte.

L'art. 11 – *incompatibilità* - vieta agli amministratori delle asd e ssd di ricoprire qualsiasi carica in altre società e associazioni sportive dilettantistiche nell'ambito della medesima FSN, DSA o EPS riconosciuti dal CONI.

L'art. 12 -disposizioni tributarie -, come già previsto dal comma 4 dell'art. 90 della legge n. 289/2002, prevede, con riguardo alla posizione tributaria delle asd e ssd, che sui contributi erogati dal CONI, dalle FSN e dagli EPS non si applica la ritenuta del 4% a titolo di acconto stabilita dall'art. 28, secondo comma, del DPR n. 600/1973.

Con il comma 2 è stabilito che gli atti costitutivi e di trasformazione delle asd e ssd, nonché delle FSN e degli EPS riconosciuti dal CONI direttamente connessi allo svolgimento dell'attività sportiva, sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa.

Infine, il comma 3 dello stesso art. 12 prevede, così come già stabilito con il comma 8 dell'art. 90 della legge n. 289/2002, che il corrispettivo in denaro o in natura in favore di asd e ssd, nonché di asd scolastiche che svolgono attività nei settori giovanili riconosciuti dalle FSN, o da Enti di Promozione sportiva, costituisce, per il soggetto erogante, fino ad un importo di 200 mila euro, spesa di pubblicità, volta alla promozione dell'immagine o del prodotto del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario, ai sensi dell'art. 108, comma, del TUIR.

Il successivo Titolo III del D.Lgs. n. 36/2021, – Persone fisiche – artt. da 15 a 17, statuisce in materia di atleti, tecnici, dirigenti e direttori di gara.

L'art. 15 – atleti – stabilisce che, con l'atto di tesseramento l'atleta instaura un rapporto associativo con la propria associazione o società sportiva o, nei casi ammessi, con la FSN o DSA.

Il tesserato ha diritto di partecipare all'attività ed alle competizioni organizzate dalla FSN, dalla DSA, dall'EPS di appartenenza dell'asd o della ssd cui è associato nonché di concorrere, se in possesso dei requisiti richiesti, a ricoprire le cariche dei relativi organi direttivi e di partecipare alle assemblee degli organi consiliari, secondo le previsioni statutarie e regolamentari. Nell'esercizio della pratica sportiva l'atleta è tenuto ad osservare le norme dettate dal CONI e dalle FSN, DSA, EPS di appartenenza.

L'art. 16 – tesseramento degli atleti minorenni – tratta le regole per il tesseramento degli atleti minorenni introducendo importanti modifiche. La richiesta di tesseramento può essere compiuta disgiuntamente da ciascun genitore nel rispetto della potestà genitoriale. In caso di disaccordo, si applicano le disposizioni degli artt. 316 e 337-bis del codice civile.

Dal compimento del dodicesimo anno di età, l'atleta minorenni non può essere tesserato se **non** presta personalmente il proprio assenso.

Per effetto del comma 3, **i minori di 18 anni che non sono cittadini italiani**, anche non in regola con le norme relative all'ingresso e al

soggiorno, laddove siano iscritti da almeno un anno a una qualsiasi classe dell'ordinamento scolastico italiano, possono essere tesserati presso società affiliate alle FSN, alle DSA o agli EPS, anche paralimpici, con le stesse procedure previste per il tesseramento dei cittadini italiani. Il tesseramento di cui al comma 3 resta valido, dopo il compimento del diciottesimo anno di età, fino al compimento delle procedure per l'acquisizione della cittadinanza italiana da parte dei soggetti che, ricorrendo i presupposti di cui alla legge 5 febbraio 1992, n. 91, hanno presentato tale richiesta.

L'art. 17 – *Tecnici, dirigenti, direttori di gara* sono tenuti ad osservare le norme dettate dal CONI, dalle FSN o dall'EPS di appartenenza.

L'art. 18 – *direttori di gara* – stabilisce il ruolo centrale dei direttori di gara, i quali partecipano allo svolgimento delle manifestazioni sportive per assicurarne la regolarità tecnica. Essi provvedono alla direzione delle gare, all'accertamento e valutazione dell'attività nonché alla registrazione dei relativi risultati.

Il reclutamento, la formazione e la designazione dei direttori di gara spetta ad articolazioni interne delle FSN, delle DSA e degli EPS, dotate di autonomia operativa.

Si riporta, di seguito, lo schema di atto costitutivo e di statuto, **da redigere per atto pubblico o per scrittura privata autenticata**, per le associazioni sportive dilettantistiche senza personalità giuridica, le quali, giova ripeterlo, devono inserire nella ragione sociale la parola **"dilettantistica"** che, come precisato nella Circ. n. 21/E del 22 aprile 2003 dell'Agenzia delle entrate, deve essere utilizzata in tutti i segni distintivi o comunicazioni rivolte al pubblico.

1.2.2.1. - Fac-simile di atto costitutivo e di statuto per le associazioni sportive dilettantistiche di calcio senza personalità giuridica

A) Atto costitutivo dell'Associazione sportiva dilettantistica.....con sede in.....

L'anno.....il giorno.....del mese di.....fra i Signori

1)..... nato a.....il..... residente in.....C.F.....

2)..... nato a.....il..... residente in.....C.F.....

3)..... nato a.....il..... residente in.....C.F.....

si conviene e si stipula quanto segue:

1 - È costituita l'associazione denominata **Associazione Sportiva Dilettantistica**

2 - L'Associazione ha sede in.....

3 - L'Associazione ha per scopi la pratica, lo sviluppo, la didattica e la diffusione della disciplina sportiva calcistica e

4 - L'Associazione è regolata dallo Statuto composto di n.....articoli che si allega al presente atto costituendone parte integrante e sostanziale. Detto statuto, ai sensi del D.L. n. 469/1997, dell'art. 90 della legge n. 289/2002 e del D.Lgs. n. 36 del 28 febbraio 2021, stabilisce, in particolare che:

- l'adesione all'Associazione ed il recesso sono liberi;
- l'Associazione è basata sulla volontà democratica dei soci;
- le cariche elettive sono a titolo gratuito;
- l'Associazione non persegue scopo di lucro.

5 - Il primo nucleo di soci effettivi è costituito dai soci fondatori che, riuniti in assemblea eleggono il Consiglio Direttivo per il primo biennio che risulta composto da:

1.....

2.....

3.....

Il Consiglio Direttivo elegge alla carica di Presidente il Sig.....

e alla carica di Segretario il Sig.....

Tutti gli eletti accettano la carica dichiarando di non trovarsi in alcuna delle cause di ineleggibilità previste dalle leggi vigenti.

Firme dei soci

B) Statuto dell'Associazione Sportiva Dilettantistica

Art. 1

È costituita l'Associazione Sportiva **Dilettantistica**

.....

L'Associazione, in quanto non riconosciuta, è disciplinata dagli artt. 36 e segg. del codice civile.

L'Associazione ha sede in Via

Art. 2

L'Associazione è apolitica e **non persegue fini di lucro**. Essa ha per scopo l'organizzazione e l'esercizio di attività sportive giovanili e dilettantistiche, la formazione e la preparazione di squadre nella disciplina sportiva calcistica e, compresa **l'attività didattica, la formazione, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva dilettantistica** per l'avvio, l'aggiornamento e il perfezionamento della medesima attività sportiva, con le finalità e l'osservanza delle norme e

delle direttive emanate dal C.O.N.I. e dalla Federazione Italiana Giuoco Calcio.

L'Associazione è soggetta al riconoscimento ai fini sportivi da parte del C.O.N.I.

Art. 3

I colori sociali sono

Art. 4

L'Associazione si affilia alla Federazione Italiana Giuoco Calcio ed alla Lega Nazionale Dilettanti impegnandosi ad osservarne lo Statuto ed i Regolamenti.

Art. 5

Il patrimonio sociale è formato dai contributi versati dai soci all'atto della costituzione o della successiva adesione, da beni mobili e immobili che gli pervengono a qualsiasi titolo, da eventuali donazioni e lasciti nonché da eventuali fondi di riserva costituiti con eventuali eccedenze di bilancio e da eventuali elargizioni di associati e di terzi.

Art. 6

Le entrate sono costituite da:

- a) quote associative annue o periodiche dei soci;
- b) contributi ordinari o straordinari dei soci;
- c) eventuali contributi del CONI, della Federazione Italiana Giuoco Calcio, della Lega Nazionale Dilettanti e di enti pubblici o privati ed erogazioni liberali di privati ed enti;
- d) eventuali introiti di manifestazioni sportive e attività connesse nonché di eventuali sottoscrizioni.

Art. 7

L'esercizio sociale chiude il.....di ogni anno. Il Consiglio Direttivo ha l'obbligo di predisporre il bilancio (o il rendiconto) che dovrà essere sottoposto all'approvazione dell'Assemblea entro 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio.

È fatto divieto all'Associazione di distribuire, anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione, nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione.

L'eventuale avanzo di gestione sarà impiegato per la realizzazione delle finalità istituzionali e di quelle ad esse direttamente connesse.

Art. 8

Soci dell'Associazione possono essere tutte le persone fisiche di ambo i sessi di indiscussa moralità e reputazione e che non abbiano riportato condanne penali, passate in giudicato, per reati non colposi, che facciano

domanda scritta e controfirmata da due soci presentatori, i quali garantiscono dei requisiti del presentato.

Coloro che non abbiano raggiunto la maggiore età dovranno presentare domanda firmata dai genitori o da chi ne fa le veci.

Art. 9

Le domande di ammissione vengono esaminate e approvate o respinte dal Consiglio Direttivo, che in caso di reiezione della domanda ne indica le motivazioni. Il richiedente con la domanda di ammissione si impegna ad osservare il presente Statuto, le norme da esso richiamate, l'eventuale Regolamento interno, le disposizioni del Consiglio Direttivo.

Deve, altresì, impegnarsi a versare la quota associativa e la quota mensile (o annuale) di cui all'art. 6, lett. a) e b) del presente Statuto.

I soci che non presentano per iscritto le dimissioni entro e non oltre il..... di ogni anno saranno considerati soci anche per l'anno successivo ed obbligati al versamento di quanto previsto dalle citate lett. a) e b), del precedente art. 6.

Art. 10

Le categorie dei soci sono le seguenti:

a) -soci fondatori: coloro che, intervenendo nella fase costitutiva, danno vita all'Associazione;

b)-soci ordinari: coloro che aderiscono all'Associazione successivamente alla fase costitutiva.

Tutti i soci, fondatori e ordinari, devono versare la quota associativa e la quota mensile (o annuale) stabilita dall'Associazione ed hanno diritto di voto nelle Assemblee sociali.

Ciascun socio è titolare di uguali diritti nel rapporto associativo e deve godere dell'elettorato attivo e passivo.

Non sono ammessi soci a carattere temporaneo.

Art. 11

I soci hanno diritto a candidarsi alle cariche sociali se in possesso dei requisiti richiesti dal successivo art. 18, nonché a partecipare alla vita associativa e alle manifestazioni promosse dall'Associazione; hanno, inoltre, diritto a frequentare i locali e gli impianti sportivi di cui fruisce l'Associazione come da apposito Regolamento.

Tutti i soci che abbiano raggiunto la maggiore età esercitano il diritto di voto.

Art. 12

La qualità di socio si perde:

a) -per dimissioni;

- b) -per morosità protrattasi per almeno tre mesi, salvo diverso maggior termine eventualmente stabilito dal Regolamento interno;
- c) - per il venir meno dei requisiti per l'ammissione;
- d) -per radiazione nel caso di gravi infrazioni alle norme statutarie e di comportamenti contrari alla legge, comunque lesivi degli interessi sociali.

Le esclusioni di cui alle lettere b) e c) verranno sancite dall'Assemblea dei soci su proposta del Consiglio Direttivo.

La radiazione è deliberata con maggioranza assoluta dei componenti il Consiglio Direttivo.

Il provvedimento di radiazione deve essere ratificato dall'Assemblea all'uopo convocata, nel corso della quale si procederà in contraddittorio con il socio interessato che dovrà essere formalmente convocato. In caso di assenza ingiustificata del socio interessato regolarmente convocato, l'Assemblea potrà ugualmente procedere alla conseguente ratifica, o meno, del provvedimento di radiazione.

La quota o il contributo associativo sono intrasmissibili ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e senza la loro rivalutabilità.

Art. 13

Organi dell'Associazione sono:

- a) Assemblea generale dei soci;
- b) Presidente;
- c) Consiglio Direttivo;
- d) Segretario;
- e) Collegio dei Revisori dei Conti (facoltativo)

Art. 14

L'Assemblea generale è costituita da tutti i soci. L'Assemblea è indetta dal Consiglio Direttivo ed è convocata dal Presidente nella sede dell'Associazione **a mezzo lettera A.R.**, spedita ai soci, almeno otto giorni prima della data fissata per l'Assemblea, al domicilio risultante dal libro dei soci.

Nella lettera devono essere indicati il giorno, il luogo e l'ora della prima e della seconda convocazione dell'Assemblea nonché l'ordine del giorno. La convocazione può aver luogo anche con raccomandata a mano consegnata entro il termine di otto giorni di cui sopra o con l'invio di una email all'indirizzo del socio.

L'Assemblea può essere ordinaria e straordinaria.

L'Assemblea ordinaria è convocata almeno una volta l'anno entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale per:

- a)-deliberare sul bilancio o rendiconto dell'anno precedente accompagnato dalla relazione predisposta dal Presidente;
- b)-eleggere, ogni quattro anni, il Presidente, il Consiglio Direttivo e ogni altro Organo direttivo o amministrativo dell'Associazione;
- c)-deliberare l'indirizzo generale dell'attività dell'Associazione;
- d)-deliberare sull'ammontare della quota associativa nonché della quota mensile o annuale e su eventuali quote straordinarie;
- e)-deliberare su ogni altro argomento che non sia di competenza dell'Assemblea straordinaria o del Consiglio Direttivo o del Presidente.

L'Assemblea straordinaria viene convocata con le stesse modalità previste per la convocazione di quella ordinaria. Viene convocata dal Consiglio Direttivo o dal Presidente e può essere indetta a seguito di richiesta scritta e motivata avanzata dalla metà più uno dei componenti il Consiglio Direttivo o dalla metà più uno dei soci. In tale ultimo caso deve essere convocata entro trenta giorni dalla richiesta dei soci.

L'Assemblea straordinaria delibera:

- a) sulle proposte di modifica dello Statuto sociale;
- b) sugli atti e contratti relativi a diritti reali immobiliari;
- c) sull'integrazione degli Organi sociali elettivi qualora la decadenza degli stessi sia tale da comprometterne la funzionalità, non essendo possibile, di conseguenza, attendere la prima Assemblea ordinaria utile;
- d) su ogni altro argomento di particolare interesse, gravità e urgenza, posto all'ordine del giorno;
- e) sullo scioglimento dell'Associazione e sulle modalità di liquidazione.

Art. 15

L'Assemblea ordinaria è validamente costituita in prima convocazione con la presenza della maggioranza assoluta degli associati aventi diritto al voto e delibera validamente con voto favorevole della maggioranza dei presenti. Ogni socio ha diritto ad un voto.

L'Assemblea straordinaria in prima convocazione è validamente costituita quando sono presenti due terzi degli associati aventi diritto al voto e delibera con il voto favorevole della maggioranza dei presenti.

In seconda convocazione l'Assemblea sia ordinaria che straordinaria è validamente costituita con la presenza di almeno un terzo degli associati aventi diritto al voto, e delibera con il voto favorevole della maggioranza dei presenti.

In ogni caso per la modifica dell'Atto Costitutivo e dello Statuto nonché per atti e contratti inerenti a diritti reali occorre la presenza di almeno due terzi degli associati aventi diritto al voto e il voto favorevole della

maggioranza dei presenti. Per lo scioglimento dell'Associazione si applicano le disposizioni di cui al successivo art. 22.

Art. 16

Hanno diritto di intervenire all'Assemblea tutti i soci in regola con il pagamento della quota mensile (o annuale) d'iscrizione, per i quali sussiste il principio del voto singolo.

I diritti di partecipazione alle Assemblee e di voto possono essere esercitati da ciascun associato anche a mezzo di delega scritta ad altro associato. Ogni associato non può rappresentare più di..... associati.

Art.17

L'assemblea è presieduta da un Presidente eletto dai partecipanti aventi diritto a voto.

Il Presidente dell'Assemblea propone la nomina del Segretario e, se opportuno, di due scrutatori.

Il Presidente dell'Assemblea è tenuto a constatare la regolarità delle deleghe e il diritto di intervento e di voto in Assemblea. **Il Segretario dell'Assemblea deve redigere il verbale della riunione con l'indicazione dei nomi di tutti i soci partecipanti e relativa firma degli stessi. Il verbale deve essere firmato dal Presidente e dal Segretario dell'Assemblea stessa nonché dagli scrutatori se nominati.**

Le Assemblee sono validamente costituite e deliberano con le maggioranze previste dal precedente art. 15.

Art. 18

Coloro che intendono essere eletti o rieletti nelle cariche sociali, devono presentare la propria candidatura almeno dieci giorni prima della data stabilita per l'effettuazione dell'Assemblea dandone comunicazione scritta al Presidente in carica dell'Associazione.

Per potersi candidare occorre essere in possesso dei seguenti requisiti:

- essere soci effettivi dell'Associazione e, quindi, essere in possesso dei requisiti indicati nell'art. 8 del presente Statuto;
- non avere riportato nell'ultimo quinquennio, salva riabilitazione, squalifiche o inibizioni sportive complessivamente superiori ad un anno, da parte della Federazione Italiana Giuoco Calcio e della Lega Nazionale Dilettanti, del C.O.N.I. o di organismi sportivi internazionali riconosciuti.

Il venir meno nel corso del mandato anche di uno solo dei requisiti di cui sopra, comporta l'immediata decadenza dalla carica.

Art. 19

Il Consiglio Direttivo è eletto liberamente dall'Assemblea ordinaria ed è composto soltanto da associati.

Si compone del Presidente che è anche Presidente dell'Associazione, del Vice Presidente, nominato dallo stesso Consiglio, e di altri..... Consiglieri. Al Consiglio compete la nomina del Segretario dell'Associazione il quale viene chiamato a rivestire anche la carica di Segretario del Consiglio stesso.

Il Consiglio nomina nel proprio seno un Cassiere.

Il Consiglio Direttivo resta in carica quattro anni.

Nell'ipotesi di dimissioni o di decesso di un Consigliere, il Consiglio indice, entro trenta giorni, l'Assemblea per la sua sostituzione.

Al Presidente ed ai componenti del Consiglio Direttivo è vietato ricoprire la medesima carica sociale presso altre Società ed Associazioni Sportive nell'ambito della stessa Federazione ed a loro incombe l'obbligo di osservare le disposizioni della F.I.G.C. e del CONI.

La carica di Presidente e di Consigliere è incompatibile con quella di Componente del Collegio dei Probiviri.

Il componente del Consiglio Direttivo che nel corso dello stesso esercizio sociale risulti assente ingiustificato alle riunioni di Consiglio per tre volte, anche non consecutive, decade automaticamente dalla carica.

Art. 20

Al Consiglio Direttivo compete la gestione sportiva ordinaria e straordinaria nonché l'amministrazione ordinaria dell'Associazione.

Il Consiglio Direttivo predispone il bilancio o il rendiconto annuale da presentare per l'approvazione all'Assemblea entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale.

Il Consiglio Direttivo si riunisce tutte le volte che il Presidente lo ritenga necessario o che sia fatta richiesta da almeno la metà dei suoi componenti per discutere e deliberare su tutte le questioni connesse all'attività sportiva e amministrativa dell'Associazione e su quant'altro stabilito dallo Statuto.

Per la validità delle deliberazioni occorre comunque la presenza del Presidente o del Vice Presidente nonché della maggioranza dei componenti il Consiglio ed il voto favorevole della maggioranza dei presenti.

In caso di parità prevale il voto del Presidente.

Il Consiglio è presieduto dal Presidente; in sua assenza dal Vice Presidente; in assenza di entrambi il Consiglio nomina il Presidente.

Delle riunioni di Consiglio deve essere redatto verbale sottoscritto dal Presidente e dal Segretario o, in assenza di quest'ultimo, da un Segretario appositamente nominato.

Art. 21

Il Presidente ha la rappresentanza legale dell'Associazione nei confronti dei terzi.

Egli potrà validamente rappresentarla in tutti gli atti, contratti, giudizi, nonché in tutti i rapporti con Enti, Società, istituti pubblici e privati.

Cura, altresì, l'esecuzione dei deliberati assembleari e consiliari.

Per i pagamenti il Presidente è coadiuvato dal Cassiere.

Le funzioni del Presidente, in caso di sua assenza, sono svolte dal Vice Presidente.

Art. 22

Il Segretario dà esecuzione alle delibere del Presidente e del Consiglio Direttivo, redige i verbali del Consiglio Direttivo e conserva i verbali delle Assemblee e delle riunioni del Consiglio Direttivo.

Art. 23

I Revisori dei Conti (tre effettivi e due supplenti) sono eletti dall'Assemblea.

Ad essi è demandato il controllo della gestione finanziaria, con obbligo di riferirne al Consiglio Direttivo ed all'Assemblea.

Art. 24

La durata dell'Associazione è illimitata. L'Associazione potrà essere sciolta solo in seguito a specifica deliberazione dell'Assemblea generale dei soci, convocata in seduta straordinaria, la cui richiesta di convocazione deve essere presentata dai 4/5 dei soci aventi diritto a voto. La deliberazione deve essere adottata con la presenza dei 4/5 degli associati ed il voto favorevole dei 3/4 dei presenti aventi diritto al voto.

Il patrimonio sociale, in caso di scioglimento per qualunque causa, deve essere devoluto ad altra Associazione avente finalità analoga. ai sensi dell'art. 90. comma 18, lett. h) della legge n. 289/2002.

Art. 25

Tutte le eventuali controversie sociali tra i soci e tra questi e l'Associazione o suoi Organi saranno sottoposte alla competenza di un Collegio di tre Probiviri da nominarsi dall'Assemblea.

Il loro lodo sarà inappellabile.

Art. 26

Per tutto quanto non specificatamente previsto dal presente Statuto valgono le norme statutarie di cui al D.Lgs. n. 36 del 28 febbraio 2021 e quelle regolamentari della Federazione Italiana Giuoco Calcio, della Lega Nazionale Dilettanti e le disposizioni in materia dettate dal Codice Civile.

Assume particolare rilevanza ed è sistematicamente oggetto di rilievo da parte dell'amministrazione finanziaria l'inosservanza delle

disposizioni statutarie in materia di rispetto del principio della democrazia interna - effettiva partecipazione dei soci alla vita sociale attraverso le assemblee che devono essere regolarmente convocate e delle quali necessita la stesura di regolare verbale sottoscritto.

Altro rilievo è quello relativo alla corretta redazione del bilancio o rendiconto ed alla approvazione dello stesso da parte dell'Assemblea dei soci.

È importante sottolineare che le dette inosservanze portano all'esclusione delle agevolazioni fiscali per lo sport dilettantistico.

1.2.2.2 - Violazioni formali degli obblighi statuari concernenti la democraticità e l'uguaglianza dei diritti di tutti gli associati. [La Circolare n. 18/E del 1° agosto 2018 dell'Agenzia delle entrate](#)

Sulle violazioni formali degli obblighi statuari, va precisato che la clausola della democraticità prevista dall'art. 90, comma 18, lett. e), della legge n. 289/2002, si intende violata quando la specifica azione od omissione da parte dell'associazione renda del tutto inapplicabile la predetta disposizione statutaria.

Si è spesso, tuttavia, verificato che in sede di accesso degli organi verificatori dell'amministrazione finanziaria, è stata contestata la mancanza di democrazia interna all'associazione, con conseguente disapplicazione dei benefici fiscali, sulla base di elementi quali, ad esempio, la non rituale convocazione dell'assemblea, l'assenza dei nomi dei partecipanti nei verbali di assemblea, il mancato inserimento dei nomi degli associati nel libro soci, **la presunzione che i giocatori, in quanto tesserati per la asd/ssd siano considerati soci**, ecc..

Sulla questione l'Agenzia delle entrate, con la Circolare n. 9/E del 24 aprile 2013, al punto 3), ha fatto chiarezza affievolendo le cause di esclusione dai benefici a favore del dilettantismo sportivo, ritenendo che "l'adozione di forme di convocazione dell'assemblea diverse da quelle tradizionali (ad esempio, l'invio di *e-mail* agli associati in luogo dell'apposizione in bacheca dell'avviso di convocazione) o l'occasionale mancato inserimento di un dettagliato elenco dei nomi dei partecipanti nei verbali di assemblea o degli associati nel libro soci non costituiscono, singolarmente considerate, elementi il cui riscontro comporti necessariamente la decadenza dai benefici recati dalla legge n. 398 del 1991, qualora, sulla base di una valutazione globale dell'operatività dell'associazione, risultino posti in essere

comportamenti che garantiscano il raggiungimento delle medesime finalità”.

“La violazione della clausola della democraticità - *chiarisce l’Agenzia delle entrate con la medesima Circolare* - si verifica, ad esempio, quando si riscontrino nell’associazioni elementi quali:

- la mancanza assoluta di forme di comunicazione idonee ad informare gli associati delle convocazioni assembleari e delle decisioni degli organi sociali;
- la presenza di diverse quote associative alle quali corrisponda una differente posizione del socio in termini di diritti e prerogative, rispetto alla reale fruizione e godimento di determinati beni e servizi;
- l’esercizio limitato del diritto di voto - dovuto alla presenza, di fatto, di categorie di associati privilegiati - in relazione alle deliberazioni inerenti l’approvazione del bilancio, le modifiche statutarie, l’approvazione di regolamenti, la nomina di cariche direttive, etc.”.

“In tali ipotesi - *conclude l’Agenzia delle entrate* - ravvisandosi un nesso diretto fra la violazione posta in essere dall’associazione e la disposizione statutaria concernente la democraticità dell’ente, si ritiene che l’associazione sportiva dilettantistica decada dai benefici recati dalla legge n. 398 del 1991 per mancata osservanza della clausola di cui al citato articolo 90, comma 18, lett. e), della legge n. 289 del 2002”.

Sulla corretta applicazione della normativa concernente lo statuto sociale, è intervenuta la Commissione Tributaria Provinciale di Varese (sentenza n. 319-3-18). In merito ad un ricorso contro l’accertamento eseguito dall’Agenzia delle entrate che aveva rilevato il mancato rispetto delle norme statutarie, contestando l’assenza di attività istituzionale, della mancata effettività della vita associativa, del mancato diritto di voto degli associati e della mancata istituzione di libri sociali, la Commissione Tributaria ha accolto le istanze dell’associazione sportiva dilettantistica dal momento che non sono state prodotte prove circa la mancata effettività del vincolo associativo e la mancata sussistenza dei presupposti per revocare il regime agevolativo.

La Ctp di Varese ha precisato che la natura sportivo-dilettantistica dell’associazione discende dall’adozione dello statuto sociale ex legge n. 289/2002, certificato dall’iscrizione nel registro CONI. Secondo i giudici la verifica fiscale deve riguardare la regolare applicazione delle clausole dello statuto adottato nelle forme di atto pubblico o della scrittura privata autenticata, l’avvenuta iscrizione nel registro CONI, la redazione e l’approvazione del rendiconto annuale e la tracciabilità dei pagamenti. La perdita della qualifica di associazione sportiva dilettantistica non può

fondarsi sulla generica violazione del principio di democraticità, sulla presenza di un esiguo numero di associati, sulla loro scarsa partecipazione alla vita sociale.

In sostanza, conclude la Ctp di Varese, richiamando la Circolare n. 9/E del 24 aprile 2013, l'amministrazione deve sancire la perdita della qualifica soltanto quando sia possibile dimostrare che, in concreto, la reale natura dell'attività svolta non sia compatibile con le finalità istituzionali.

L'Agenzia delle entrate con la Circolare n. 18/E del 1° agosto 2018, è tornata sull'argomento - punti 7.3 e 7.4 -, chiarendo che per le associazioni sportive dilettantistiche "l'effettività del rapporto associativo costituisce presupposto essenziale per il riconoscimento dei benefici fiscali, al fine di evitare l'uso distorto dello strumento associazionistico, suscettibile di intralciare - tra l'altro - la libertà di concorrenza tra gli operatori commerciali".

L'Agenzia delle entrate, nel richiamare i precedenti documenti di prassi, fermo restando che la sussistenza del requisito della democraticità richiede una valutazione da effettuare caso per caso, evidenzia che elementi quali le modalità di convocazione e verbalizzazione delle assemblee dei soci costituiscono, in via generale, indici rilevanti al fine di desumere la reale natura associativa dell'ente e l'effettiva democraticità del sodalizio.

Tuttavia, sottolinea l'Agenzia riportando quanto già esplicitato con la Circolare n. 9/E del 24 aprile 2013, si può ritenere che l'adozione di forme di convocazione dell'assemblea diverse da quelle tradizionali (p.e. l'invio di e-mail agli associati) o l'occasionale mancato inserimento di un dettagliato elenco dei nomi dei partecipanti nei verbali di assemblea o degli associati nel libro dei soci **non** costituiscono, singolarmente considerati, elementi il cui riscontro comporti necessariamente la decadenza dei benefici fiscali qualora, sulla base di una valutazione globale dell'operatività dell'associazione, risultino posti in essere comportamenti che garantiscano il raggiungimento delle medesime finalità.

La clausola della democraticità si intende violata, precisa l'Agenzia, quando le specifiche azioni od omissioni da parte dell'associazione rendano sistematicamente inapplicabile la predetta disposizione statutaria. Ciò si verifica, ad esempio, qualora si riscontrino nell'associazione elementi quali:

-la mancanza assoluta di forme di comunicazione idonee ad informare gli associati delle convocazioni assembleari e delle decisioni degli organi sociali;

-la presenza di diverse quote associative alle quali corrisponde una diversa posizione di socio in termini di diritto e prerogative, rispetto alla reale fruizione e godimento di determinati beni e servizi;

-l'esercizio limitato del diritto di voto dovuto alla presenza, di fatto, di categorie di associati privilegiati in relazione alle deliberazioni inerenti l'approvazione del bilancio, le modifiche statutarie, l'approvazione di regolamenti, la nomina di cariche direttive.

Infatti, in tali ipotesi, ravvisandosi un nesso diretto tra le violazioni poste in essere dall'associazione e la disposizione statutaria concernente la democraticità dell'ente, ritiene l'Agenzia delle entrate che questo decada dai benefici subordinati all'osservanza delle clausole statutarie.

Circa il divieto di distribuzione degli utili, ivi compresi i compensi degli amministratori, è intervenuta l'Agenzia delle entrate con la risposta 452 del 30 ottobre 2019, ad un interpello tendente a conoscere la corretta interpretazione della normativa che sancisce il divieto per le asd e le ssd senza fine di lucro. di distribuire anche indirettamente ai soci gli utili, avanzi di gestione, ecc.

Alla luce delle predette considerazioni, è opportuno far rilevare la necessità che dallo statuto emerga chiaramente la definizione di **socio**, distinguendola da quella dell'atleta tesserato, secondo i regolamenti della federazione di appartenenza, nonché la regolare tenuta del libro dei soci cosicchè sia possibile individuare i soggetti che acquisiscono, con la natura di socio, il diritto alla partecipazione alla vita dell'associazione

1.2.3 - Il Registro CONI

A seguito dell'abrogazione, recata dall'art. 4, comma 6-quater della legge n. 128/2004, dei commi 20, 21 e 22 dell'art. 90 della legge n. 289/2002, nella sua originaria formulazione, i quali prevedevano l'istituzione presso il CONI di un Registro delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche, è intervenuto l'art. 7 del D.L. 28 maggio 2004, n. 136, convertito dalla L. 27 luglio 2004, n. 186 (G.U. n. 175 del 28 luglio 2004) con il quale è stato legislativamente sancito **che le agevolazioni recate a favore delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche dallo stesso art. 90 si applicano a condizione che le medesime società e associazioni siano in possesso del riconoscimento ai fini sportivi rilasciato dal CONI**, tutore dell'unicità

dell'ordinamento sportivo ed, in quanto tale, organismo certificatore dell'effettiva attività sportiva svolta dalle società e associazioni stesse. A tale riguardo, il Consiglio Nazionale del CONI con delibera n. 1288 dell'11 novembre 2004 ha approvato le norme per l'istituzione del «Registro delle Associazioni e Società sportive Dilettantistiche» attribuendo, nel contempo delega alle Federazioni sportive nazionali per il riconoscimento provvisorio ai fini sportivi delle società e associazioni sportive dilettantistiche previa verifica e conservazione della documentazione necessaria (atti costitutivi, statuti, verbali di modifica, ecc.).

Con successiva delibera n. 1394 del 19 giugno 2009 il CONI ha modificato la precedente delibera del 2004 e, infine, con delibera n. 1574 del 18 luglio 2017 è stato varato il Regolamento di funzionamento del Registro Nazionale delle Associazioni e Società Sportive Dilettantistiche.

Art. 1 - Nozione

1) -Il Registro delle Associazioni e Società Sportive Dilettantistiche, di seguito denominato Registro, è istituito dal CONI per il riconoscimento ai fini sportivi delle Associazioni e Società Sportive Dilettantistiche ai sensi dell'articolo 5, comma 2, lett. c) del D.Lgs. 23 luglio 1999, n. 242.

2) -L'iscrizione al Registro è obbligatoria per tutti gli affiliati alle Federazioni Sportive Nazionali (FSN), alle Discipline Sportive (DSA) e agli Enti di promozione Sportiva (EPS).

3) Il Registro è pubblicato sul sito istituzionale del CONI che ne cura la gestione.

4) -I dati presenti nel Registro sono aggiornati dagli Organismi di affiliazione FSN, DSA, EPS, contestualmente alle annotazioni sui propri programmi di gestione affiliazione/tesseramento e sono oggetto di controllo da parte del CONI. L'elenco aggiornato delle Associazioni e Società sportive dilettantistiche riconosciute ai fini sportivi dal CONI, ai sensi dell'art. 7, comma 2 del D. L. 28 maggio 2004, n. 136 convertito in Legge 27 luglio 2004, n. 186 è trasmesso annualmente al Ministero della Economia e delle Finanze - Agenzia delle entrate.

5) -Il Registro, gestito da un applicativo web approvato dalla Giunta Nazionale, si articola in due sezioni:

-a) **“sezione pubblica”** - contenente i dati delle Associazioni e Società sportive dilettantistiche correttamente iscritte al Registro medesimo. I dati aggiornati dagli Organismi di affiliazione, sono accessibili e consultabili da chiunque si connetta al sito internet del CONI. Tali dati

saranno determinati dalla Giunta Nazionale nel rispetto della normativa sulla privacy;

-b) “sezione riservata” - contenente ulteriori dati sull’Associazione/Società la cui consultazione è riservata all’Organismo sportivo di affiliazione e alle Associazioni/Società iscritte dotati di username e password. Le Associazioni/Società iscritte possono visualizzare solo i propri dati. L’accesso alla sezione riservata è consentito, altresì, all’Agenzia delle entrate e all’INPS per il perseguimento delle proprie finalità istituzionali. Su richiesta motivata di altre istituzioni pubbliche, il CONI può procedere all’estrazione dei dati ivi inseriti, trasmettendoli agli Enti richiedenti.

Art. 2 - Definizioni

1) -ASSOCIAZIONE/SOCIETA - Con “Associazione/Società” si indica il soggetto giuridico costituito in conformità all’art. 90 della L. n. 289/2002 e succ. modif. sotto la forma di “*associazione*” (con o senza personalità giuridica) o di “*società di capitali o società cooperativa senza scopo di lucro*”. L’identificazione delle Associazioni/Società nel Registro avviene esclusivamente per il tramite del Codice Fiscale; la denominazione che deve coincidere con quella riportata nello Statuto sociale e risultante all’Agenzia delle entrate deve indicare obbligatoriamente la finalità sportiva dilettantistica.

2) -ORGANISMO SPORTIVO - Con “Organismo sportivo” si indicano le Federazioni Sportive Nazionali (FSN), le Discipline Sportive Associate (DSA) e gli Enti di Promozione Sportiva (EPS), cui le Associazioni/Società sono affiliate.

3) -AFFILIAZIONE - Con “affiliazione” si indica lo specifico rapporto sportivo che intercorre tra l’Associazione/Società e l’Organismo sportivo. La durata dell’affiliazione non può essere superiore a 12 mesi e coincide di norma con la durata della stagione sportiva stabilita da ciascun Organismo sportivo in funzione dello sport praticato. Allo scadere del termine previsto da ciascun Organismo sportivo, l’affiliazione deve essere espressamente rinnovata dal legale rappresentante della Società/Associazione. Ciascuna Associazione/Società sportiva può sottoscrivere uno o più rapporti di affiliazione con distinti Organismi sportivi.

4) -SETTORE SPORTIVO - Con “settore sportivo” si indica la struttura tecnico-organizzativa interna dell’Organismo sportivo. Ciascun Organismo sportivo può possedere uno (c.d. “Settore Unico”) o più settori sportivi di riferimento (“Settori Multipli”). In caso di “Settori

Multipli”, ciascuna disciplina sportiva farà capo esclusivamente al relativo settore di riferimento e non anche ad altri settori sportivi.

5) -STAGIONE SPORTIVA - Con “stagione sportiva” si indica l’arco temporale, non superiore a 12 mesi, stabilito da ciascun Organismo sportivo nel corso del quale, in funzione dello sport praticato, viene esercitata l’attività sportiva/formativa. Coincide di norma con la durata dell’affiliazione dell’Associazione/Società all’Organismo sportivo.

6) -TESSERAMENTO - Con “tesseramento si indica il rapporto esistente tra le persone fisiche (c.d. tesserati) e l’Organismo sportivo e prescinde dal vincolo sportivo o da fattispecie giuridiche equipollenti. Lo status di “tesserato” si acquisisce attraverso l’iscrizione della persona fisica alla Associazione/Società affiliata all’Organismo sportivo ovvero direttamente all’Organismo sportivo, senza la mediazione della Associazione/Società affiliata. Il tesseramento, quando avviene attraverso l’iscrizione del soggetto ad una associazione o società sportiva, non può avere durata superiore a 12 mesi. L’identificazione nel Registro del singolo tesserato avviene esclusivamente per il tramite del Codice Fiscale. Nell’Allegato 1 del presente Regolamento, relativo alle specifiche tecniche dell’applicativo web, sono indicate le categorie di tesseramento.

7) -ATTIVITÀ SPORTIVA - Per “attività sportiva” si intende lo svolgimento di eventi sportivi organizzati dall’Organismo sportivo di riferimento. Gli eventi sportivi sono individuati attraverso i seguenti indicatori: 1) livello di competizione, 2) livello organizzativo; 3) luogo fisico, 4) durata del singolo evento; 5) partecipanti. Un evento sportivo +può coincidere con una singola gara, che viene contraddistinta da un codice univoco.

8) -ATTIVITÀ DIDATTICA - Con “attività didattica” si indicano i corsi di avviamento allo sport organizzati direttamente dall’Organismo sportivo o organizzati dalla Associazione/Società se espressamente autorizzati dall’Organismo di affiliazione. Ogni evento didattico è contraddistinto da un codice univoco.

9) -ATTIVITÀ FORMATIVA - Con “attività formativa” si indica l’iniziativa finalizzata alla formazione dei tesserati dell’Organismo sportivo nonché le attività di divulgazione, aperte anche ai non tesserati, relativamente ad argomenti pertinenti la tecnica e l’ordinamento sportivo. Ogni evento formativo è contraddistinto da un codice univoco.

10) -DISCIPLINE SPORTIVE - L’elenco delle “discipline sportive” è indicato nell’Allegato 1.1 del presente Regolamento. Detto elenco è aggiornato dalla Giunta Nazionale che tiene conto dei riconoscimenti del CIO.

Art. 3 - Requisiti per l’iscrizione

1) -L'iscrizione al Registro è riservata alle Associazioni/Società costituite ai sensi dell'art. 90 della Legge n. 289/2002 e succ. modif. che, oltre a quanto dettagliatamente indicato dalla norma, siano in possesso dei seguenti ulteriori requisiti:

-a) abbiano sede legale in uno degli Stati membri dell'Unione europea e abbiano almeno una sede operativa per gli adempimenti e procedimenti sportivi nel territorio italiano che risulti accessibile ed idonea alla vita associativa;

-b) abbiano instaurato un valido rapporto di affiliazione con un Organismo sportivo;

-c) non siano assimilabili ad associazioni/società di secondo livello. Al solo fine esemplificativo e non esaustivo sono associazioni/società di secondo livello: 1) quelle che svolgono attività di affiliazione o aggregazione in proprio o per conto dell'Organismo sportivo di appartenenza; "2) quelle che organizzano attività sportiva, didattica e/o eventi formativi in proprio o per conto dell'Organismo di appartenenza ad eccezione dei casi di affidamento operativo temporaneo per singoli eventi la cui titolarità appartenga all'Organismo medesimo; 3) quelle che esercitano attività amministrativo-contabile, attività correlata alla giustizia sportiva o altra attività di puro servizio dell'Organismo sportivo di affiliazione;

-d) a nessun titolo costituiscano un'articolazione territoriale dell'Organismo sportivo di appartenenza, ad eccezione dell'Ente di Promozione Sportiva CUSI;

-e) svolgano comprovata attività sportiva e didattica nell'ambito istituzionale dell'Organismo sportivo di appartenenza;

-f) abbiano adottato uno Statuto conforme alla normativa in materia. Il numero minimo di tesserati atleti nonché le figure tecniche devono essere coerenti con la disciplina sportiva praticata e corrispondenti alle previsioni regolamentari dell'Organismo sportivo di affiliazione. Detta disposizione non trova applicazione alle Federazione Sportive Nazionali di servizio (FMSI e FICr).

2) -Sono iscritti di diritto al Registro i Gruppi Sportivi che sono emanazione diretta dei Corpi Militari e Civili dello Stato, firmatari delle specifiche Convenzioni con il CONI che siano affiliati ad un Organismo sportivo;

3) -Ai sensi dell'art. 29, comma 1, dello Statuto CONI, il Consiglio Nazionale può autorizzare, con espressa deliberazione, l'iscrizione al Registro di società/associazioni prive di alcuni dei requisiti in ragione del loro carattere storico.

Art. 4 - Modalità di iscrizione

1) -L'iscrizione al Registro avviene per il tramite dell'Organismo sportivo cui la Società/Associazione è affiliata, con modalità telematica sull'applicativo web messo a disposizione dal CONI e secondo le specifiche tecniche indicate nell'Allegato 1.

2) -L'iscrizione al Registro è contraddistinta da un numero identificativo, attribuito automaticamente dal programma di gestione al termine delle procedure d'iscrizione.

3) -L'Organismo di affiliazione garantisce l'assolvimento degli obblighi derivanti dall'esercizio della delega per il riconoscimento provvisorio di cui alla delibera del Consiglio Nazionale n. 1288/2004 con relativa raccolta, verifica e conservazione della documentazione riferita ai propri affiliati. All'atto dell'iscrizione al Registro delle Associazioni/Società, l'Organismo sportivo provvede all'inserimento dei dati e dei documenti ad esse riferite, attestandone la corrispondenza ai requisiti richiesti dalla normativa di legge e regolamentare prevista in materia. L'Organismo di affiliazione deve garantire il mantenimento dei requisiti richiesti da parte dei propri affiliati per tutto il periodo di iscrizione al Registro, inserendo eventuali variazioni.

4) -L'Organismo sportivo ha la responsabilità di rendere ai propri affiliati e tesserati idonea informativa completa di tutti i requisiti richiesti dalla legge e che specifichi che i dati personali del soggetto tesserato e/o affiliato verranno comunicati al CONI per la gestione del Registro di cui all'articolo 1 e per le proprie attività istituzionali; una volta rilasciata detta informativa, andrà acquisito il relativo consenso da parte dell'interessato, pena l'impossibilità di inserire i dati nel Registro. L'Organismo sportivo, inoltre, dovrà indicare nella richiamata informativa l'ulteriore finalità del marketing, ovvero la possibilità per i soggetti tesserati ed affiliati, una volta inseriti nel Registro, di essere contattati dal CONI, in merito ad iniziative promo-pubblicitarie. In tal caso andrà richiesto un ulteriore e specifico consenso all'interessato. L'Organismo sportivo, previa espressa richiesta del CONI, è tenuto a fornire evidenza del rispetto della procedura indicata.

5) -La procedura di iscrizione al Registro si basa sull'utilizzo di un sistema informatico di cui gli Organismi sportivi si dovranno dotare. Le informazioni obbligatorie per il conseguimento dell'iscrizione al registro sono contenute nell'Allegato 1 al presente Regolamento. L'Allegato 1 può essere aggiornato con delibera della Giunta Nazionale.

6) -Il certificato di iscrizione al Registro delle associazioni/Società attesta il riconoscimento ai fini sportivi del CONI. Il certificato è scaricabile da ciascun iscritto accedendo alla sezione riservata del Registro.

7) -Ad ogni iscritto dovrà essere obbligatoriamente associato un indirizzo di posta elettronica univoco al quale saranno inviate tutte le comunicazioni del CONI che si intenderanno così conosciute.

8) -Con l'inserimento di tutti i dati e documenti richiesti nella sezione documentale, la procedura di iscrizione al Registro si intende perfezionata. Al termine della procedura viene generato il certificato di iscrizione, in assenza del quale, le attività espletate sono prive di qualsiasi effetto.

9) -Le iscrizioni al Registro saranno oggetto di provvedimento di conferma da parte del Segretario Generale del CONI ovvero di un suo delegato con cadenza semestrale, alla data del 31 marzo e 31 ottobre di ogni anno.

10) -L'iscrizione al Registro ed il rinnovo annuale possono essere subordinati al versamento di una quota la cui entità è individuata dal CONI.

Art. 5 - Gestione iscrizioni

1) -L'iscrizione è correlata all'esistenza di un valido rapporto di affiliazione e si rinnova con la riaffiliazione all'Organismo sportivo .

2) -Le iscrizioni, ancorchè valide, possono evidenziare anomalie nel rapporto di affiliazione contraddistinte dai codici di sospensione indicati nell'Allegato 1 e visualizzabili esclusivamente nella sezione riservata del Registro.

3) -Eventuali modifiche dei dati riferiti all'Associazione/Società iscritta devono essere inserite ad opera dell'Organismo di affiliazione entro e non oltre 30 giorni dal verificarsi del fatto modificativo.

Art. 6 - Cancellazioni

1) -Le cancellazioni dal Registro possono avvenire d'ufficio o con provvedimento di revoca del Segretario Generale del CONI o di un suo delegato.

2) -Le iscrizioni sono cancellate d'ufficio in caso di mancato rinnovo di tutti i rapporti di affiliazione dell'Associazione/società con gli Organismi sportivi. Detta cancellazione avverrà dopo 11 mesi dalla scadenza dell'ultima stagione sportiva dell'affiliato.

3) -Sono cancellate dal Registro con provvedimento di revoca del Segretario generale del CONI ovvero di un suo delegato, le iscrizioni delle Associazioni/Società che:

-a) abbiano deliberato il proprio scioglimento. In tale ipotesi verranno cancellate tutte le affiliazioni riferite all'Associazione/Società presenti nel Registro alla data di cessazione di ogni attività comunicata dal legale rappresentante dell'Associazione/Società all'Organismo di affiliazione;

-b) perdano uno dei requisiti di cui al precedente articolo 3, successivamente all'iscrizione;

-c) invitate dal CONI ad aggiornare i propri dati identificativi ai sensi del precedente articolo 5, comma 3, non vi abbiano provveduto entro 15 gg. dall'avviso. L'avviso è trasmesso all'indirizzo mail collegato all'utenza e all'Organismo sportivo di appartenenza;

-d) non risultino integrate le informazioni obbligatorie per l'iscrizione nei termini stabiliti dalla comunicazione CONI. Le comunicazioni di carattere generale sono trasmesse ai soli Organismi sportivi di appartenenza mentre la comunicazione per singoli casi è trasmessa all'indirizzo mail collegato all'utenza e all'Organismo di affiliazione.

Art. 7 - Nullità delle iscrizioni

1) -Sono nulle le iscrizioni al Registro delle Associazioni/Società che:

-a) abbiano il Codice Fiscale oppure il numero di Partita IVA, se obbligatorio, errato;

-b) all'esito dei controlli effettuati dal CONI sui dati e sulla documentazione presente nel Registro, non risulti dimostrato che l'Associazione/Società fosse in possesso fin dal momento dell'iscrizione di tutti i requisiti indicati all'art.3.

2) -La nullità dell'iscrizione è dichiarata con provvedimento del Segretario Generale del CONI o di un suo delegato.

Art. 8 - Ricorsi

1) -I provvedimenti di revoca e nullità di cui ai precedenti artt. 6 e 7 sono pubblicati sul sito del CONI. Il dispositivo è comunicato mediante posta elettronica dell'Associazione/Società interessata e all'Organismo sportivo di affiliazione.

2) -Avverso tali provvedimenti il legale rappresentante dell'Associazione/Società può presentare ricorso alla Giunta Nazionale. Il ricorso dovrà pervenire entro 30 giorni dalla pubblicazione del provvedimento sul sito del CONI, via PEC o con raccomandata A/R all'indirizzo indicato sullo stesso sito istituzionale del CONI, allegando idonea documentazione probatoria.

3) -Le decisioni della Giunta Nazionale possono essere impugnate davanti al Collegio di Garanzia dello Sport ai sensi del Regolamento di Organizzazione e Funzionamento di detto Organo, pubblicato sul sito istituzionale del CONI.

A causa dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, che ha portato alla sospensione o comunque alla limitazione dello svolgimento di ogni attività motorio-sportiva, in relazione al rispetto delle disposizioni recate dall'art. 3, lett. e), del Regolamento, il Consiglio Nazionale del CONI, con delibera n. 1683 del 15 dicembre 2020, ha stabilito:

-il mantenimento dell'iscrizione e dei relativi rapporti di affiliazione delle asd e delle ssd regolarmente iscritte al Registro alla data del 31 dicembre 2020, seppure prive dell'attività sportiva e didattica da svolgersi nell'ambito istituzionale dell'Organismo sportivo di appartenenza riferito all'anno 2020;

-che al termine del successivo semestre, pertanto sui dati presenti nel Registro per l'attività sportiva e didattica svolta nell'ambito istituzionale dell'Organismo sportivo di appartenenza fino al 30 giugno 2021, verranno valutate eventuali carenze del summenzionato requisiti e assunti i conseguenti provvedimenti di cancellazione delle relative affiliazioni e iscrizioni;

-gli inserimenti dell'attività sportiva, didattica e formativa devono avvenire sempre nel rispetto delle modalità e tempistiche stabilite dal Regolamento di funzionamento del Registro;

-che la presente deliberazione non produce effetti sugli atti già adottati e sulle valutazioni che vengono compiute in relazione al possesso dei requisiti del 5 per mille.

Come precisato nella Circolare dell'Agenzia delle entrate, n. 21/E del 22 aprile 2003, al punto 1.1, in mancanza del formale recepimento nello statuto e nell'atto costitutivo dei principi recati dal comma 18 dell'art. 90 della L. n. 289/2002, le associazioni e le società sportive dilettantistiche non possono beneficiare del particolare regime agevolativo ad esse riservato. Parimenti costituisce condizione per il godimento dei benefici fiscali l'adozione della denominazione «sportiva dilettantistica» che deve essere utilizzata in tutti i segni distintivi o comunicazioni.

Analogamente, giova ripeterlo, il mancato riconoscimento da parte del CONI, previsto dal comma 1 dell'art. 7 della legge n. 186/2004, preclude il godimento delle agevolazioni fiscali.

Occorre, comunque, precisare che le società di capitali e le associazioni sportive dilettantistiche che svolgono attività sportiva dilettantistica non

sono necessariamente tenute all'adempimento delle formalità di cui ai predetti commi 17, 18, 18-bis e 18-ter dell'art. 90.

Certamente ad esse non è preclusa né l'affiliazione alle Federazioni sportive né al CONI e, tantomeno, lo svolgimento dell'attività sportiva, ma le stesse non possono godere delle agevolazioni tributarie previste dall'art. 90 né delle altre agevolazioni fiscali riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche.

Pertanto, ad esempio, una società di capitali, costituita secondo le norme del Codice Civile, che intende trarre lucro dalla sua attività e/o che non intende devolvere in caso di scioglimento il proprio patrimonio ai fini sportivi, potrà, comunque, svolgere attività sportiva con relativa affiliazione al CONI ed alle Federazioni sportive nazionali, ma non potrà godere della disciplina agevolativa tributaria prevista per lo sport dilettantistico.

1.2.3.1 – Il Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche istituito dall'art. 4 del D.Lgs. n. 39 del 28 febbraio 2021

Con l'art. 4 del D.Lgs. n. 39/2021 è stato stabilito che dal 1° gennaio 2022 – **data prorogata al 1° gennaio 2024** - il "Registro Nazionale delle attività sportive dilettantistiche", istituito dal d.lgs. n. 39 del 2021, sostituirà quello attualmente gestito dal CONI interamente gestito con modalità telematiche.

Nel Registro sono iscritte – art. 5 – tutte le società e le associazioni sportive dilettantistiche che svolgono attività sportiva, compresa l'attività didattica e formativa, operanti nell'ambito di una federazione sportiva nazionale, Disciplina Sportiva Associata o di un Ente di promozione Sportiva riconosciuti dal CONI.

L'iscrizione nel Registro certifica la natura dilettantistica di società e associazione sportiva, per tutti gli effetti che l'ordinamento ricollega a tale qualifica.

La domanda di iscrizione – art. 6 – è inviata al Dipartimento per lo Sport, su richiesta della ssd o asd, dalla FSN, dalla DSA o dall'EPS affiliante. Alla domanda è allegata la documentazione attestante una serie di notizie e documenti riportati nello stesso art. 6.

Con la domanda di iscrizione al Registro – art. 7 – può essere presentata l'istanza di riconoscimento della **personalità giuridica** di cui al successivo art. 14.

Entro sei mesi dalla data di entrata in vigore del decreto, il Dipartimento per lo Sport definisce, con apposito provvedimento, la disciplina sulla tenuta, conservazione e gestione del Registro.

L'art. 12 stabilisce che il Registro sostituisce a tutti gli effetti il precedente Registro Nazionale delle Associazioni e Società Sportive Dilettantistiche. Le asd e le ssd iscritte nello stesso continuano a beneficiare dei diritti dalla rispettiva iscrizione e **sono automaticamente trasferite nel Registro.**

Nel Registro dovranno essere riportati oltre ai dati dei tesserati e delle attività svolte, l'elenco degli impianti utilizzati con i relativi contratti, i contratti di lavoro sportivo e di collaborazione amatoriale, il bilancio o il rendiconto annuale con i relativi verbali di approvazione, i verbali delle assemblee per le modifiche statutarie e di nomina degli amministratori e/o degli organi di controllo.

L'art. 14 prevede per le asd la possibilità, in deroga al DPR 10 febbraio 2000, n. 361, di acquisire la personalità giuridica mediante l'iscrizione nel Registro.

Il notaio che ha ricevuto l'atto costitutivo di un'associazione, fatte le verifiche necessarie soprattutto con riferimento alla natura dilettantistica, deve depositarlo, con i relativi allegati, entro venti giorni presso il competente ufficio del Dipartimento per lo Sport, richiedendo l'iscrizione dell'ente.

Infine, con l'art. 16 è fatto obbligo alle FSN, DSA e EPS, sentito il parere del CONI, di redigere, entro dodici mesi dalla data di entrata in vigore del decreto, le linee guida per la predisposizione di modelli organizzativi e di controllo dell'attività sportiva e dei codici di condotta a tutela dei minori e per la prevenzione delle molestie, della violenza in genere e di ogni altra condizione di discriminazione o per ragioni di etnia, religione, convinzioni personali, disabilità, età o orientamento sessuale.

Le asd e le ssd e le società professionistiche devono predisporre e adottare entro dodici mesi dalla comunicazione delle predette linee guida, i modelli organizzativi e di controllo dell'attività sportiva nonché codici di condotta ad esse conformi. L'inadempienza a tale obbligo è sanzionata secondo le procedure disciplinari della FSN a cui sono affiliate.

1.2.4. - Il Modello EAS (enti associativi)

Nel quadro di una maggiore trasparenza nel settore non profit, è stata introdotto un adempimento che tutte le associazioni hanno dovuto

porre in essere. Ciò al fine di dotare l'Agazia delle entrate di uno strumento per monitorare l'intero settore ed acquisire la possibilità di porre fine agli abusi nell'applicazione delle norme agevolative riservate agli enti associativi in particolare.

L'art. 30 del D.L. n. 185/2008, convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, stabilisce che i corrispettivi, le quote e i contributi di cui all'art. 148 TUIR e all'art. 4 del DPR n. 633/72, non sono imponibili a condizione che gli enti associativi siano in possesso dei requisiti qualificanti previsti dalla normativa tributaria e che trasmettano, per via telematica all'Agazia delle entrate al fine di consentire gli opportuni controlli, i dati e le notizie rilevanti ai fini fiscali mediante apposito modello.

Il comma 3 dell'art. 30, stabilisce che l'obbligo della trasmissione sussiste anche per le società sportive dilettantistiche di cui all'art. 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289.

Il successivo comma 3-bis prevede l'esclusione dall'obbligo della trasmissione per le associazioni pro-loco che optano per l'applicazione delle disposizioni di cui alla legge n. 398/91 e per gli enti associativi dilettantistici iscritti nel Registro CONI, **che non svolgono attività commerciali**.

Con provvedimento del Direttore dell'Agazia delle entrate del 2 settembre 2009, è stato approvato il modello per la comunicazione dei dati di cui al comma 1 dell'art. 30 suddetto - **modello eas** - con le relative istruzioni per la compilazione e sono state fissate modalità e termini per la presentazione del modello medesimo.

La trasmissione del modello **eas**, da parte delle **nuove** associazioni sportive dilettantistiche deve avvenire, entro **60 giorni** dalla data di costituzione, esclusivamente per via telematica e può essere eseguita direttamente (entratel) ovvero tramite gli intermediari abilitati utilizzando il servizio telematico internet. In quest'ultimo caso gli intermediari sono tenuti a rilasciare all'interessato un esemplare del modello i cui dati sono stati trasmessi in via telematica unitamente ad una copia della comunicazione dell'Agazia delle entrate attestante l'avvenuta presentazione.

La regola ordinaria prevede la presentazione del modello **eas** entro il 31 marzo di ogni anno se sono variati i dati a suo tempo comunicati. Qualora, però, la variazione dei dati riguardi quelli identificativi del rappresentante dell'asd e la variazione sia già stata portata a conoscenza dell'Agazia delle entrate con il modello AA7/10, non occorre presentare un altro modello **eas** (Risoluzione n. 125/E del 6 dicembre 2010 dell'Agazia entrate).

L'art. 2, comma 1 del D. L. n. 16 del 2 marzo 2012, convertito, con modificazioni, nella legge n. 44 del 26 aprile 2012, ha introdotto il principio della cd. "*remissione in bonis*" che consente la fruizione di benefici fiscali o l'accesso a regimi fiscali opzionali, subordinati all'obbligo di preventiva comunicazione ovvero ad altro adempimento di natura formale non tempestivamente eseguiti, sempre che la violazione non sia stata constatata o non siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche e sempre che il contribuente abbia i requisiti sostanziali richiesti dalle norme di riferimento. In tal caso va effettuata la comunicazione (modello eas, opzione per la L. 398/91, ecc.) entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile e va versato contestualmente l'importo di € 258. Si tratta, in sostanza, di una riammissione in termini della quale possono fruire i soggetti che non hanno prodotto tempestivamente il modello eas.

Con la Circolare n. 38/E del 28 settembre 2012, l'Agenzia delle entrate ha confermato che "la remissione in *bonis* può riguardare anche l'omesso invio del modello EAS ossia della comunicazione dei dati fiscalmente rilevanti necessaria ai fini dell'applicazione del regime fiscale agevolato previsto per gli enti associativi dall'articolo 148 del TUIR e dall'art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972. Il modello di comunicazione deve essere presentato entro 60 giorni dalla data di costituzione dell'ente. Beneficiando dell'istituto della remissione in *bonis*, i contribuenti in possesso dei requisiti sostanziali richiesti dalla norma che non hanno inviato la comunicazione entro il termine previsto possono fruire comunque dei benefici fiscali inoltrando il modello entro il termine di presentazione del modello UNICO successivo all'omissione, versando contestualmente la sanzione, con Mod. F 24, pari a 258 euro, **con il codice tributo 8114**. Così, ad esempio, un'associazione con esercizio sociale 1° luglio-30 giugno, che si è costituita a luglio 2020 e per la quale non sia stato inviato tempestivamente il modello EAS, può inviare quest'ultimo entro il 31 maggio 2022, termine ultimo di presentazione della dichiarazione REDDITI relativa al bilancio 30 giugno 2021, con pagamento della predetta sanzione di € 258.

Con Risoluzione n. 4/E del 1° giugno 2018, l'Agenzia delle entrate ha disposto che il versamento delle sanzioni conseguenti alla fruizione della *remissione in bonis* per la tardiva presentazione del Mod. EAS e per la tardiva presentazione della domanda di iscrizione al 5 per mille, i cui codici di tributo sono rispettivamente **8114** e **8115**, devono essere effettuati, a far tempo dall'11 giugno 2018, utilizzando non più il Mod. F 24, ma esclusivamente il **Mod F 24 ELIDE – Versamenti con elementi**

identificativi - con le seguenti modalità di compilazione. Il modello è reperibile sul sito www.agenziaentrate.it.

Nella sezione CONTRIBUENTE sono indicati nei campi *codice fiscale* e *dati anagrafici*, il codice fiscale e i dati anagrafici del soggetto che effettua il versamento.

Nella sezione ERARIO ED ALTRO sono indicati: nel campo *tipo*, la lettera "R"; nel campo *elementi identificativi*, nessun valore; nel campo *codice*, il codice tributo; nel campo *anno di riferimento* l'anno in cui si effettua il versamento (nella forma AAAA).

Come chiarito con la Circolare n. 18/E del 1° agosto 2018 – punto 7.7 - dall'Agenzia delle entrate, in caso di omissione o di tardiva presentazione del Mod. EAS nonché di presentazione oltre il termine per beneficiare della cd. *remissione in bonis*, *"l'associazione o società sportiva dilettantistica non può avvalersi del regime agevolativo – correlato all'adempimento dell'onere dell'invio dello stesso Modello – in relazione all'attività realizzata precedentemente alla data di presentazione del medesimo Modello. In tal caso, tuttavia – a condizione che ricorrano i requisiti qualificanti previsti dalla normativa tributaria – l'ente sportivo dilettantistico potrà applicare il predetto regime agevolativo alle operazioni compiute successivamente alla presentazione di detto Modello, anche se ricadenti nel medesimo periodo di imposta in cui avviene la comunicazione. Restano escluse dal citato regime agevolativo le operazioni compiute antecedentemente alla presentazione del Modello EAS, ivi comprese quelle ricadenti nel medesimo periodo di imposta in cui avviene la comunicazione"*.

L'onere della presentazione del modello **eas** grava su tutti gli enti di tipo associativo, di natura privata, che intendono fruire della detassazione delle quote associative ovvero dei contributi di cui agli artt. 148 del TUIR e 4 del DPR n. 633/72.

Con particolare riferimento al settore sportivo **l'obbligo sussiste nei confronti di:**

- federazioni (ad esclusione di quelle aventi natura pubblicistica, quali ACI, Aero Club d'Italia e Tiro a segno);
- articolazioni territoriali o funzionali delle federazioni sempreché aventi autonomia soggettività tributaria;
- Leghe (Professionisti A e B, Lega Pro, Dilettanti);
- articolazioni territoriali e funzionali delle Leghe sempreché aventi autonomia soggettività tributaria;
- **associazioni sportive dilettantistiche ad esclusione di quelle che sono iscritte nel registro CONI che non svolgono alcun tipo di attività**

commerciale. Nei confronti di questi ultimi soggetti, occorre, altresì, precisare che la comunicazione deve essere presentata anche nel caso in cui svolgano attività “decommercializzate” ai sensi dell’art. 148 del TUIR;
- **società sportive dilettantistiche di cui all’art. 90 della legge n. 289/2002 (società di capitali e cooperative).**

È opportuno rilevare che i benefici fiscali recati dall’art.148 TUIR sono i seguenti:

- il comma 1 stabilisce che non sono considerate commerciali le quote associative e i contributi versati all’ente associativo dai soci, associati o partecipanti;

- il comma 3, per quanto riguarda specificatamente le associazioni sportive dilettantistiche, esclude dall’area della commercialità le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti di: iscritti, associati e partecipanti; nei confronti 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 nonché dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali. È esclusa la commercialità per le cessioni, anche a terzi, di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati.

Con Circolare n. 12/E del 9 aprile 2009, l’Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti in ordine alle disposizioni recate dall’art. 30 del D.L. n. 158/2008 in argomento. In particolare, al punto 1.2, è stato precisato che l’onere della comunicazione grava sugli enti associativi che si avvalgono di una o più delle previsioni di “decommercializzazione” previste dagli articoli 148 del TUIR e 4, quarto comma, secondo periodo, e sesto comma, del DPR n. 633 e che grava anche sugli enti associativi che, in applicazione del comma 1 dell’art. 148 del TUIR, si limitano a riscuotere quote associative oppure contributi versati dagli associati o partecipanti a fronte dell’attività istituzionale svolta dai medesimi.

Ne consegue che sono tenute alla trasmissione del modello **eas** tutte le associazioni sportive dilettantistiche che, a fronte delle prestazioni rese nell’ambito di attività strutturalmente commerciali, percepiscono **corrispettivi specifici**, a nulla rilevando la circostanza che detti corrispettivi vengano eventualmente qualificati come contributo o quota associativa.

In sostanza, sono esonerate dall’obbligo soltanto le associazioni sportive dilettantistiche, iscritte nel Registro CONI, che non svolgono in alcun modo, attività commerciali, intendendosi per tali anche quelle “decommercializzate” di cui sopra e che percepiscono la quota

associativa finalizzata soltanto agli scopi istituzionali dell'associazione e, pertanto, non suscettibile di dare diritto ai soci alla ricezione di specifiche prestazioni di natura commerciale.

Con la stessa Circolare n. 12/E, comunque, è stato previsto un **modello eas light per le associazioni sportive dilettantistiche riconosciute dal CONI ed iscritte nel Registro**, le quali possono limitarsi a compilare il primo riquadro del modello **eas** contenente i dati identificativi dell'associazione e del rappresentante legale e, relativamente al secondo riquadro, fornendo i dati e le notizie richieste ai righi 4, 5, 6, 20, 25 e 26.

Giova ricordare, ancora una volta, che la mancata presentazione del modello eas da parte degli enti obbligati comporta la perdita dei benefici fiscali di cui all'art. 148 TUIR sopra riportati.

1.2.5 - Le associazioni riconosciute

Le associazioni riconosciute sono quelle disciplinate dagli articoli da 14 a 35 del c.c., il cui riconoscimento, consistente nell'acquisizione della personalità giuridica, ha luogo con un provvedimento degli organi statali ai sensi del D.P.R. 10 febbraio 2000, n. 361.

Il riconoscimento presuppone che l'atto costitutivo e lo statuto siano atti pubblici e che l'associazione, in possesso di adeguato patrimonio, produca istanza di riconoscimento al Presidente della Regione e della Provincia se autonoma, nel caso in cui l'associazione svolga attività che riguarda materie attribuite alla Regione o Provincia autonoma e sia limitata all'ambito territoriale della medesima Regione o Provincia, oppure alla Prefettura se l'associazione opera in settori di competenza statale o svolge l'attività in più Regioni.

Il riconoscimento si perfeziona con l'iscrizione nel registro delle persone giuridiche presso le Regioni o Province autonome o presso la Prefettura.

Con il riconoscimento si acquista la personalità giuridica che determina una fondamentale differenza in materia di responsabilità con le associazioni non riconosciute.

Infatti, l'associazione con personalità giuridica è un vero e proprio soggetto di diritto avente la cd. autonomia patrimoniale perfetta, in base alla quale il patrimonio dell'associazione risulta autonomo nei confronti dei soci dell'associazione, con la conseguenza che la responsabilità degli amministratori è limitata al patrimonio dell'associazione stessa, la quale risponde delle obbligazioni assunte soltanto con il patrimonio medesimo.

Con l'art. 14 del D.Lgs. n. 39 del 28 febbraio 2021 è stata introdotta la possibilità per le associazioni sportive dilettantistiche iscritte nel nuovo Registro Nazionale delle attività sportive dilettantistiche di richiedere la personalità giuridica in deroga al DPR 10 febbraio 2000, n. 361 (vedasi punto 1.2.3.1).

1.3 - L'Associazione sportiva dilettantistica - ente non commerciale

L'associazione sportiva dilettantistica assume, nei suoi rapporti con il fisco, la veste di ente non commerciale e, nell'ambito di questa vasta categoria, rientra tra gli enti associativi disciplinati dall'art. 148 del TUIR e dall'art. 4, comma 4, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (IVA).

L'ente non commerciale è una figura introdotta dalla normativa fiscale.

Infatti, l'art. 73, comma 1, lett. c), del Testo Unico delle imposte sui redditi (TUIR) approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, come modificato dal D.Lgs. 12 dicembre 2003, n. 344, e successive modificazioni, stabilisce che sono soggetti all'imposta sul reddito delle società (IRES), già IRPEG:

- «-gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali».

Si tratta, quindi, di soggetti che tra le finalità istituzionali non hanno lo svolgimento di attività commerciali; nel loro statuto, infatti, non è previsto che possano porre in essere attività commerciali.

Questa è la condizione essenziale per essere definiti ente non commerciale. Tra questi enti, a titolo esemplificativo, ricordiamo le regioni, i comuni, le associazioni sindacali, quelle religiose, culturali, sportive, ecc.

Le finalità istituzionali di detti enti non possono ricomprendere lo svolgimento di attività commerciali; se ciò fosse, l'associazione non sarebbe più un «ente non commerciale», bensì un ente commerciale con conseguenze notevoli dal punto di vista fiscale.

Così, un'associazione sportiva non può prevedere, ad esempio, nel suo statuto la cessione di beni, altrimenti sarebbe automaticamente qualificata come ente commerciale.

Lo statuto dovrà limitarsi, invece, ad enunciare quelle che sono le finalità istituzionali dell'associazione e, cioè, nel caso di associazione sportiva, la promozione, la didattica, la diffusione e la realizzazione dell'educazione dei giovani attraverso l'attività sportiva.

Tutto ciò che l'associazione pone in essere in conformità alle sue finalità istituzionali non assume la natura di attività commerciale e non concorre alla determinazione del reddito d'impresa.

Tuttavia, per il perseguimento delle finalità istituzionali nulla vieta che, pur non essendo espressamente previsto dallo statuto, l'associazione possa porre in essere anche attività commerciali.

Ad esempio, lo svolgimento della partita di calcio senza introiti di alcun genere, con ingresso libero, rientra tra le finalità istituzionali dell'associazione sportiva, ma nel momento in cui da questa partita si ritraggono proventi a qualsiasi titolo, la gara si concretizza in un'attività spettacolistica i cui proventi assumono la qualifica di «commerciali» e come tali sono soggetti ad imposizione.

In conclusione, mentre le società sportive costituite sotto forma di società di capitali, qualsiasi attività svolgano, sono «commerciali» a tutti gli effetti con obblighi complessi che prevedono, tra l'altro, l'assoggettabilità alle imposte di tutti i loro proventi, **le associazioni sportive devono adempiere agli obblighi fiscali per i proventi derivanti da attività commerciali** e solo relativamente a dette attività devono tenere la contabilità e produrre, a seconda dei casi, rendiconto o bilancio con la dichiarazione Redditi – ENC - Enti non commerciali - versando le relative imposte IRES e IRAP, fermo restando l'obbligo civilistico nei confronti dei soci del rendiconto finanziario della gestione complessiva.

Nella dichiarazione devono poi trovare collocazione gli eventuali altri redditi fondiari, di capitale e diversi.

Con l'art. 9 del D.Lgs. n.36/2021, le asd e le ssd possono esercitare attività diverse da quelle principali a condizione che l'atto costitutivo o lo statuto lo consentano e che abbiano carattere secondario e strumentale rispetto alle attività istituzionali

Anche ai fini IVA sono assoggettati al tributo i soli proventi commerciali.

1.4 - Libri sociali e contabili delle associazioni sportive e delle società sportive dilettantistiche

Le associazioni sportive, relativamente alle attività istituzionali, non hanno alcun obbligo contabile, se non quello di rilevare le entrate e le uscite al fine di rendere trasparente nei confronti dei soci la raccolta e l'impiego delle risorse finanziarie ed anche ai fini di verificare il perseguimento degli obiettivi previsti dallo statuto.

È, però, necessario che vengano istituiti, redatti ed aggiornati correttamente:

- **il libro dei soci**, dove devono essere annotati, in ordine cronologico, tutti i soci (maggiorenni/minorenni), con le loro generalità, le quote associative ed istituzionali pagate, eventuali esclusioni con la motivazione e la data della delibera di esclusione, recessi;

- **il libro delle assemblee** con l'annotazione di tutte le delibere assembleari, ordinarie e straordinarie. Nel verbale assembleare da trascrivere sul libro, che approva il bilancio o rendiconto, entro i termini statutari, deve essere allegato il prospetto del bilancio o rendiconto.

Si ribadisce, ancora una volta, che deve rimanere in atti la documentazione relativa alla corretta convocazione dei soci ed alla loro effettiva partecipazione all'assemblea;

- **libro "verbali del Consiglio Direttivo"** nel quale devono essere riportati i verbali del Consiglio Direttivo, con particolare riguardo a quelli relativi all'approvazione del bilancio o rendiconto;

- **rendiconto economico e finanziario** nel quale, oltre alla situazione economica dovrà essere riportata anche quella patrimoniale (attività e passività) ai fine di informare i soci ed i terzi, se del caso, delle disponibilità finanziarie e delle eventuali immobilizzazioni, nonché dei debiti e crediti dell'associazione. Il rendiconto può essere redatto in forma libera ma in modo tale da consentire chiaramente la esatta rappresentazione contabile dei fatti gestionali correttamente documentati (dettaglio dei rimborsi spese, dei costi, ecc.).

Si rende, poi, necessaria la tenuta di uno o più conti correnti postali o bancari, nei quali far transitare tutti i pagamenti e le riscossioni di importo superiore ad € 1.000,00.

Al riguardo, occorre precisare che l'elevazione del limite dei pagamenti in contanti a 3.000 euro, disposto dall'art. 1, commi 898-904, della legge di Stabilità 2016 - legge n. 208 del 28 dicembre 2015 -, poi ridotto dalla legge di bilancio 2020, ad € 2.000 a far tempo dal 1° luglio 2020 e a 1.000 € dal 1° gennaio 2022, non opera nei confronti delle società e asd, per le quali il limite resta quello di 1.000 euro, stabilito dal comma 713 della legge 23 dicembre 2014, n. 190.

È opportuno che i libri siano vidimati inizialmente al fine di opporre ai terzi la certezza della data della costituzione dell'associazione, le generalità dei soci e quant'altro attiene la vita dell'associazione stessa.

Per ciò che concerne i **libri contabili**, gli obblighi si differenziano, così come per quelli fiscali, a seconda che l'associazione svolga o meno **attività commerciale** e a seconda del volume d'affari di natura commerciale introitato nel corso dell'esercizio sociale.

Circa gli obblighi fiscali di tenuta dei diversi libri incombenti alle associazioni sportive a seconda del tipo di contabilità cui sono tenute (ordinaria, semplificata o regime forfetario), si tratterà, in avanti, nei capitoli di competenza. Qui sarà sufficiente anticipare che:

-le associazioni sportive con proventi annui di natura commerciale, derivanti da prestazioni di servizi, superiori a euro 400.000 sono tenute alla **contabilità ordinaria**; alla stessa contabilità ordinaria sono tenute, a prescindere dall'ammontare dei proventi, le società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali;

-le associazioni sportive con proventi annui, derivanti da prestazioni di servizi, non superiori a euro 400.000, sono tenute alla **contabilità semplificata**;

-le società e le associazioni sportive dilettantistiche con proventi annui non superiori a euro **400.000**, possono, poi, optare per l'applicazione della **legge 16 dicembre 1991, n. 398**, che non comporta ai fini fiscali obblighi di tenuta di libri fatta eccezione per uno specifico prospetto.

Tuttavia, come precisato dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n.21/E del 22 aprile 2003, le **società di capitali** senza fine di lucro, **che optano per la legge n. 398/1991**, sono obbligate, ai soli effetti civili, alla tenuta delle scritture contabili previste dal Codice Civile.

Comunque, per ciò che concerne le modalità di tenuta dei libri contabili, sono state, emanate alcune disposizioni che hanno semplificato notevolmente gli adempimenti prescritti dal Codice civile e da altre norme tributarie.

In particolare, l'art. 8 della L. 18 ottobre 2001, n. 383 (G.U. n. 248 del 24 ottobre 2001), entrata in vigore il successivo 25 ottobre, ha **soppresso l'obbligo della bollatura iniziale (vidimazione) del libro giornale, del libro degli inventari nonché dei registri e delle scritture contabili previsti dal D.P.R. n. 633/1972 in materia di IVA e dal D.P.R. n. 600/1973 in materia di imposte sui redditi, modificando l'art. 2215 c.c., l'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972 e l'art. 22 del D.P.R. n.600/1972, fermo restando l'obbligo della numerazione progressiva delle pagine.**

Pertanto, le pagine dei libri contabili devono essere semplicemente numerate progressivamente e, soltanto quando l'obbligo della bollatura e della vidimazione sia previsto da specifiche disposizioni, i libri devono essere bollati in ogni foglio dall'ufficio del registro delle imprese o da un notaio.

Quindi, il libro giornale e il libro degli inventari, peraltro obbligatori per le associazioni sportive che sono tenute alla contabilità ordinaria e per le

società sportive di capitali, non devono essere né bollati né vidimati, ma soltanto numerati progressivamente.

Già a far tempo dal 12 giugno 1994, l'art. 7-bis del D.L. 10 giugno 1994, n. 357, convertito dalla L. 8 agosto 1994, n. 489, aveva soppresso l'obbligo della vidimazione annuale del libro giornale, del libro degli inventari e dei libri sociali obbligatori di cui all'art. 2421 c.c.

I commi 2 e 3 dell'art. 8 della L. 18 ottobre 2001, n. 383, hanno esteso ai registri tenuti ai fini IVA ed alle scritture contabili tenute ai fini delle imposte sui redditi, la non obbligatorietà della vidimazione iniziale dei libri e dei registri.

Pertanto, i libri IVA, compresi i bollettari madre e figlia previsti per i contribuenti minori, nonché i libri previsti ai fini delle imposte sui redditi, compreso il registro dei cespiti, non sono più soggetti alla vidimazione iniziale ma alla sola numerazione progressiva di ogni pagina.

La numerazione progressiva delle pagine non è più soggetta ad alcuna formalità ma può essere preventivamente attribuita dal soggetto obbligato alla tenuta dei libri.

Con Risoluzione n. 85/E del 12 marzo 2002, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la numerazione del libro giornale, degli inventari e dei registri obbligatori ai fini IVA e imposte dirette deve essere effettuata progressivamente per ciascun anno, con l'indicazione pagina per pagina, dell'anno cui si riferisce. Pertanto ad esempio, le pagine relative all'anno 2017 dovranno essere così numerate: 2021/1, 2022/2 ecc.

Con la Risoluzione n. 9/E del 22 gennaio 2003 l'Agenzia delle Entrate ha precisato, poi, che le società con esercizio non coincidente con l'anno solare, poiché la loro contabilità si distribuisce su due anni e non su uno solo, debbono numerare progressivamente le pagine di libri e registri contabili riferendosi al primo dei due anni di contabilità. Ad esempio per l'esercizio 2020-2021 va indicato l'anno 2020.

Con la predetta Risoluzione n. 85/E del 2002, invece, è stato precisato che, dopo la soppressione dell'obbligo di bollatura iniziale del libro giornale, di quello degli inventari e dei registri obbligatori ai fini dell'IVA e delle imposte dirette, non è più richiesta la numerazione preventiva per blocchi di pagine, essendo sufficiente che il contribuente attribuisca un numero progressivo a ciascuna pagina prima di mettere in uso la stessa.

L'imposta di bollo deve essere assolta in via preventiva per i soli libri sottratti all'obbligo della bollatura iniziale. Per gli altri libri che restano soggetti all'obbligo - i libri sociali di cui agli artt. 2421 e 2490 c.c. - le

marche o il bollo a punzone devono essere apposti sull'ultima pagina numerata. **Per effetto della legge di bilancio 2019, le asd e le ssd sono esenti dall'imposta di bollo.**

Le società e le associazioni sportive dilettantistiche, nel rispetto delle disposizioni agevolative fiscali previste dal medesimo art. 90 nonché delle altre norme di favore previste per lo sport dilettantistico, sono, a far tempo dal 1° gennaio 2003, esenti dalle tasse sulle concessioni governative per effetto del comma 7 dello stesso art. 90.

L'obbligo della tassa di concessione governativa, permane, invece, per le società di capitali.

Sempre in materia di scritture contabili è intervenuto il regolamento emanato con D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, che, con gli artt. 12 e 13, ha dettato ulteriori disposizioni semplificative sia ai fini IVA che ai fini delle imposte sui redditi.

Con l'art. 12 è stato disposto che i soggetti che sono in contabilità ordinaria possono non tenere il registro dei beni ammortizzabili e i registri IVA (fatture, acquisti, corrispettivi).

Le associazioni sportive - enti non commerciali - per effetto del disposto dell'art. 20, comma 1 del D.P.R. n. 600/1973, sono obbligate, relativamente all'attività commerciale eventualmente esercitata, a tenere le scritture contabili previste per il regime contabile ordinario o semplificato a seconda dell'ammontare dei ricavi e proventi commerciali conseguiti nell'esercizio sociale.

Pertanto, l'esonero dall'obbligo di tenere i registri IVA ed il registro dei beni ammortizzabili spetta anche alle associazioni sportive in contabilità ordinaria ed alle società sportive di capitali.

Condizioni per l'esonero sono:

- l'effettuazione della registrazione nel libro giornale dei dati contabili previsti dalla disciplina IVA e dall'art. 16 del D.P.R. n. 600/1973 (registro dei beni ammortizzabili);
- l'esibizione, a richiesta degli uffici finanziari, dei suddetti dati in forma aggregata, organizzati secondo le norme relative ai registri non tenuti.

È indubbio che la registrazione nel libro giornale dei dati in argomento deve aver luogo entro i termini stabiliti dalle norme che regolano la tenuta dei libri contabili; così ad esempio, le fatture emesse devono essere annotate entro 15 giorni dalla loro emissione.

Il successivo art. 13 del D.P.R. n. 435/2001 prevede che **i soggetti in contabilità semplificata - con ricavi commerciali non superiori ad euro 400.000, se esercenti attività di prestazioni di servizi, o ad euro 700.000, se esercenti attività diverse** - possono non tenere il registro dei

beni ammortizzabili, ancorché i soggetti medesimi non siano tenuti al libro giornale, a condizione che siano esibiti, a richiesta degli uffici finanziari, gli stessi dati ordinati secondo quanto prevede l'art. 16 del D.P.R. n. 600/1973.

Pertanto, come ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 6/E del 25 gennaio 2002, «ad esempio, con riferimento a beni immobili e a beni iscritti in pubblici registri, dovranno essere forniti agli organi di controllo i dati relativi all'anno di acquisizione del bene, il suo costo originario, le rivalutazioni, le svalutazioni, il fondo ammortamento nella misura raggiunta alla fine del periodo d'imposta precedente, il coefficiente di ammortamento praticato nel periodo d'imposta, la quota annuale di ammortamento e le eliminazioni dal processo produttivo».

Permane, per i soggetti in contabilità semplificata la facoltà di registrare i dati stessi nel registro degli acquisti IVA, prevista dall'art. 2, comma 1, del D.P.R. n. 695/1996.

1.4.1 - Iscrizione al Repertorio Economico Amministrativo

Le associazioni sportive non sono tenute all'iscrizione nel Registro delle imprese, e, conseguentemente, non sono obbligate al pagamento del diritto annuale camerale, necessitando soltanto l'iscrizione al REA - Repertorio Economico Amministrativo - tenuto presso le Camere di Commercio.

A tale iscrizione sono tenuti tutti i soggetti collettivi che svolgono una qualche attività economica con carattere di sussidiarietà e di ausiliarità rispetto agli scopi principali di natura ideale, culturale, ricreativa e sportiva, quali, ad esempio, le associazioni sportive dilettantistiche (art. 5, comma 4 del D.M. 5 marzo 2004 - G.U. n. 75/2004) che, pur esercitando un'attività economica commerciale, non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'impresa.

L'importo del diritto annuale dovuto per l'anno 2021 dai soggetti iscritti al REA ammonta a 18 euro. Il versamento va effettuato entro la scadenza del primo acconto IRES.

L'iscrizione si può richiedere utilizzando l'apposito modello, scaricabile via internet, "Denuncia al Repertorio Economico Amministrativo di associazione o ente". Il versamento del diritto annuale di € 18 va effettuato con Mod. F 24, Sezione IMU ed altri tributi locali:

- nel codice ente va apposta la sigla della provincia della Camera di Commercio cui il versamento è destinato;
- nel codice tributo, indicare il codice 3850;

- nell'anno di riferimento indicare l'anno per il quale si effettua il versamento;

- nell'importo a debito indicare l'importo di € 18

L'iscrizione nel Registro delle imprese è, invece, obbligatoria per le società di capitali, comprese quelle sportive senza fine di lucro, nonché per le associazioni riconosciute che esercitano attività commerciali, con conseguente obbligo del pagamento del tributo camerale.

1.5 - Responsabilità del rappresentante legale dell'associazione sportiva non riconosciuta

Uno dei problemi di maggiore interesse sollevato dai dirigenti delle associazioni sportive dilettantistiche è quello concernente la responsabilità che incombe sui dirigenti stessi a seguito di fatti lesivi posti in essere dall'associazione o di obbligazioni assunte dalla stessa.

Va premesso che il grave problema interessa, in particolar modo, i rappresentanti legali delle associazioni non riconosciute in quanto per le associazioni con personalità giuridica la responsabilità degli amministratori è limitata al patrimonio sociale.

È necessario distinguere, a tale riguardo, la responsabilità contrattuale, derivante dall'inadempienza di obbligazioni assunte, da quella extra contrattuale che deriva da fatto illecito.

Con riferimento alla responsabilità contrattuale, dispone l'art. 38 c.c. che, per le obbligazioni assunte dalle persone che rappresentano l'associazione, i terzi possono far valere i loro diritti sul fondo comune. Delle obbligazioni stesse rispondono anche personalmente e solidalmente le persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione.

Ne consegue che, in caso di inadempienza contrattuale dell'associazione, sussiste la responsabilità personale e solidale del legale rappresentante - il Presidente - cosicché il terzo può far valere i suoi diritti agendo nei confronti del Presidente stesso, mentre gli altri soci che non hanno agito in prima persona, ancorché facenti parte del Consiglio Direttivo, non assumono legalmente alcuna responsabilità patrimoniale per le obbligazioni assunte dall'associazione.

Per ciò che concerne, invece, la responsabilità extra contrattuale, cioè quella derivante da fatto illecito, occorre richiamarsi ai principi generali dell'ordinamento e, in particolare, all'art. 2043 c.c. che stabilisce che qualunque fatto doloso o colposo, che cagiona ad altri un danno ingiusto, obbliga colui che ha commesso il fatto a risarcire il danno.

Se ne deduce che il legale rappresentante dell'associazione risponde soltanto ed esclusivamente se l'azione è stata compiuta dolosamente o in modo colposo, cioè con negligenza, imperizia e imprudenza o con l'inosservanza di leggi, regolamenti ecc. e questa è allo stesso legale rappresentante ascrivibile.

Ne consegue che, ad esempio, in caso di infortunio di un atleta in gara o in allenamento, al Presidente - legale rappresentante - non può essere imputato alcun addebito salvo che l'infortunio non sia stato consequenziale ad una azione dolosa o colposa del Presidente medesimo.

Non va, invece, sottovalutata la responsabilità che incombe al legale rappresentante in relazione alle violazioni della normativa tributaria per le quali risponde lo stesso legale rappresentante dell'associazione.

Va, infine, considerata la responsabilità oggettiva per la quale il Presidente è chiamato a rispondere, anche in assenza di dolo o di colpa, dell'operato e del comportamento delle persone comunque addette al servizio della società e dei propri sostenitori.

Sulla responsabilità del Presidente, quale legale rappresentante, è, però, interessante registrare la novità introdotta dalla L. 24 novembre 2003, n. 326, di conversione del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, il cui art. 7, al comma 1, dispone che «le sanzioni amministrative relative al rapporto fiscale proprio di società o enti con personalità giuridica sono esclusivamente a carico della persona giuridica».

In sostanza, la norma non riguarda le persone fisiche e le società e gli enti sprovvisti di personalità giuridica cosicché genera non poche perplessità la disparità di trattamento che penalizza non poco i soggetti che operano nelle associazioni sportive dilettantistiche rispetto al rappresentante legale di una società di capitali.

Sulla questione è interessante rilevare la **sentenza della Corte di Cassazione n. 19486 del 10 settembre 2009** con la quale venne precisato, confermando la precedente sentenza n. 16344 del 2008, che il rappresentante legale dell'associazione non riconosciuta non risponde all'amministrazione finanziaria delle obbligazioni assunte o dei carichi tributari relativi a periodi nei quali la carica di rappresentante legale era rivestita da altri soggetti in quanto *“la responsabilità personale e solidale di colui che agisce in nome e per conto dell'associazione non riconosciuta non è collegata alla mera titolarità della rappresentanza dell'associazione, bensì all'attività negoziale concretamente svolta per conto di essa e risoltasi nella creazione di rapporti obbligatori fra questa e i terzi”*.

Successivamente con sentenza n.20485 del 2013 e, più recentemente, con ordinanza n.12473 del 17 giugno 2015, è stato ribadito che, in ambito fiscale viene chiamato a rispondere solidalmente con l'associazione stessa, "tanto per le sanzioni pecuniarie quanto per il tributo non corrisposto, il soggetto che, in forza del ruolo rivestito, abbia diretto la complessiva gestione associativa nel periodo considerato".

Quest'ultima sentenza ed una precedente della Corte di cassazione n. 18188/2014 sono state richiamate dalla Commissione Tributaria Regionale del Molise (n. 603/1/2018) che, confermando la sentenza di primo grado, ha riconosciuto giuste le eccezioni sollevate da una associazione sportiva dilettantistica contro l'avviso di accertamento dell'Ufficio dell'Agenzia delle entrate con il quale veniva richiesto al presidente dell'associazione il pagamento delle obbligazioni tributarie dell'associazione stessa in forza del regime di solidarietà.

Il contribuente – presidente della asd – ha incentrato la sua difesa sostenendo che la responsabilità solidale non è collegata automaticamente alla titolarità della rappresentanza legale della asd, bensì all'attività effettivamente svolta in nome e per conto dell'associazione nei rapporti con i terzi, "di cui l'ufficio non ha fornito alcuna prova nel caso in esame".

La CTR molisana in accoglimento delle eccezioni sollevate ha ritenuto che *"il semplice titolo di rappresentante legale non basta per attivare il regime in esame, essendo necessario provare chi realmente abbia agito in nome e per conto dell'ente assumendo verso terzi le obbligazioni contrattuali"*, tra le quali vanno incluse quelle di natura tributaria. La CTR Molise ha peraltro ritenuto che occorre che tali debiti siano collegabili all'attività svolta in concreto dagli amministratori. Secondo la CTR sono forti indicatori del potere gestorio dell'amministrazione di una associazione, ad esempio, la sottoscrizione del rendiconto, la riscossione degli incassi delle manifestazioni sportive, l'aver curato le utenze e l'affitto dei locali nonché, da ultimo, la presentazione della dichiarazione dei redditi. Tale ultima attività, tuttavia, precisa la CTR, rientrando tra i compiti istituzionalmente demandati a chi detiene la rappresentanza legale dell'associazione, non può da sola costituire un sicuro indice di gestione dell'ente rilevante ai sensi dell'art. 38 del codice civile.

Recentemente, la CTR Lombardia, con sentenza n. 225/26/2020, depositata il 29 gennaio 2020, ha accolto l'appello della Direzione Provinciale dell'Agenzia delle entrate di Brescia contro la pronuncia della CTP di Brescia che aveva riconosciuto la non estendibilità della

responsabilità personale e solidale dei membri del Consiglio Direttivo di una asd diversi dal Presidente.

La CTR Lombardia, preso atto che per l'anno d'imposta accertato, i membri del C.D. non solo avevano predisposto il bilancio, ma anche ratificato le condotte illegittime tenute dall'asd, ha ritenuto che nelle asd la responsabilità personale e solidale di colui che agisce in nome e per conto della medesima associazione si fonda sull'attività negoziale certamente svolta, indipendentemente dalla posizione assunta nell'ambito della compagine sociale.

L'orientamento della Cassazione e degli altri organi giudicanti porta, quindi, a concludere che la responsabilità non investe soltanto gli amministratori o rappresentanti legali durante il cui mandato sono state assunte obbligazioni, ma anche coloro che hanno sottoscritto atti, dichiarazioni o modelli inviati all'amministrazione finanziaria e che risultano oggetto di accertamento, determinando un carico tributario.

1.6 - Il fallimento delle associazioni sportive

L'assoggettabilità al fallimento dell'associazione non riconosciuta è tuttora oggetto di incertezza ancorchè si stia ormai consolidando un orientamento giurisprudenziale che ritiene fattibile la richiesta e la dichiarazione di fallimento allorquando l'associazione assume, nei limiti e nell'ambito della legge fallimentare, lo status di imprenditore.

Se si considera, tuttavia, che i presupposti per la dichiarazione di fallimento sono la natura di imprenditore commerciale e lo stato di insolvenza delle obbligazioni, se ne dovrebbe dedurre che il fallimento possa riguardare gli imprenditori commerciali e non le associazioni sportive la cui attività è rivolta a finalità istituzionali che esulano dallo scopo di lucro.

D'altra parte la stessa normativa fiscale, dalla quale si rinviene la qualifica di ente non commerciale che si attribuisce alle associazioni sportive in argomento, stabilisce che il carattere distintivo degli enti non commerciali è dato dal fatto di non avere come oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di attività commerciali.

Ma la Corte di Cassazione ha più volte ritenuto che lo status di imprenditore si concretizza anche per le associazioni che, di fatto, svolgono una rilevante attività commerciale e ciò a prescindere dalla qualificazione dei proventi oggettivamente commerciali ancorchè, ai fini fiscali, possano essere considerati "decommercializzati" ex art. 148 TUIR.

Diverse pronunce giurisprudenziali hanno, peraltro, statuito che, ancorchè un'associazione non persegua scopo di lucro, come, peraltro, è previsto nello statuto delle associazioni sportive dilettantistiche, ma svolga un'attività economica di supporto e di finanziamento al perseguimento dei fini statutari, questa possa essere assoggettata a fallimento in caso di insolvenza.

In definitiva, perché possa darsi corso all'azione fallimentare nei confronti di una associazione sportiva dilettantistica necessita lo svolgimento di attività economica notevole rispetto a quella istituzionale tanto da considerarla non strumentale al perseguimento dello scopo sociale e tale da assumere proporzioni evidenti (ad esempio, la gestione di circoli di vario genere, di ristoranti, ecc.).

La Sezione fallimentare del Tribunale di Genova con sentenza dell'11 febbraio 2015, n. 16/2015, si è espressa nel ritenere le associazioni sportive dilettantistiche soggette a fallimento se esercitano in via esclusiva o prevalente un'attività di impresa commerciale.

Comunque, è necessario, sempre, tutelare i creditori ed i terzi che hanno rapporti contrattuali con le associazioni, altrimenti, in caso di insolvenza di quest' ultime, non potrebbe essere adottato alcun provvedimento.

A tale riguardo, pertanto, nel caso in cui si determinino le condizioni sopra evidenziate, l'attività d'impresa svolta dall'associazione sportiva dilettantistica porta alla sottoposizione, alla richiesta ed alla dichiarazione di fallimento che, logicamente, deve essere valutata caso per caso dagli organi giurisdizionali, i quali potrebbero dichiarare il fallimento quando l'attività commerciale risulta essere meramente strumentale alla realizzazione di scopi statutari di altra natura.

Incertezze sussistono anche sulle conseguenze del fallimento verso gli associati, ferma restando la disposizione dell'art. 38 c.c., con relativa estensione del fallimento verso coloro che hanno agito in nome e per conto dell'associazione.

Infatti, da qualche tribunale è stata statuita l'estensione della responsabilità a tutti i soci, ritenendo l'associazione alla stregua di una società di fatto.

Sembra, però, prevalente l'indirizzo giurisprudenziale che tende a non coinvolgere gli associati che, specie nelle associazioni sportive dilettantistiche, assumono una discreta rilevanza numerica tale da escluderli dalla gestione dell'associazione, ignorandone, spesso, i risvolti economici almeno fino al momento in cui l'Assemblea dei soci è chiamata ad approvare il bilancio o il rendiconto.

Numerose pronunce hanno portato, infatti a limitare la procedura fallimentare soltanto all'associazione senza estenderla agli associati. Infatti, nelle associazioni non riconosciute, pur in assenza di autonomia patrimoniale perfetta, secondo la dottrina e la giurisprudenza prevalente, esiste comunque un patrimonio dell'associazione distinto da quello dei singoli soci. Tuttavia, la responsabilità personale permane nei confronti dei soggetti dell'associazione che sono illimitatamente responsabili secondo la disciplina dell'associazione, e cioè, ex art. 38 c.c., di coloro che ne hanno la rappresentanza legale.

In conclusione, si ritiene, stando alla dottrina ed alla giurisprudenza prevalente, che il concetto di fallibilità possa essere esteso anche alle associazioni sempreché queste svolgano un'attività commerciale; in sostanza se l'associazione è in possesso di partita IVA e svolge attività commerciale anche marginale può essere dichiarato il fallimento. Inoltre, le associazioni sportive dilettantistiche possono fallire solo in presenza dei presupposti previsti dagli artt. 2182 e 2195 del c.c. e dell'art. 1 della legge fallimentare. Dette disposizioni prevedono il fallimento in presenza di:

- un attivo patrimoniale complessivo superiore a 300.000 euro nei tre anni precedenti la data di deposito dell'istanza di fallimento;
- ricavi complessivi lordi annui superiori a 200.000 euro annui nei tre anni precedenti la data di deposito dell'istanza di fallimento;
- una situazione debitoria, anche di debiti ancora non scaduti, per un ammontare superiore a 500.000 euro.

1.7 - Trasformazione di una associazione in società di capitali

Con il decreto legislativo n. 6 del 17 gennaio 2003 di riforma del diritto societario è stata prevista la possibilità per le società di capitali di trasformarsi in associazioni non riconosciute ma non è stata introdotta quella di trasformazione da associazione non riconosciuta a società di capitali.

Va però tenuta in considerazione la norma introdotta dall'art. 90 della legge n. 289 del 2002, che, con il combinato disposto dei commi 1 e 17, ha sostanzialmente introdotto un nuovo *genus* di società di capitali e, cioè, quello di società di capitali senza fine di lucro, **norma confermata con l'art 6 del D.Lgs. n. 36/2021.**

Il successivo comma 18 dell'art. 90 e l'art. 7 del suddetto D.Lgs. n. 36, stabiliscono che nello statuto della società e, ovviamente, anche dell'associazione, deve essere statuita l'assenza del fine di lucro e la

previsione che i proventi delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi tra gli associati, anche in forme indirette. E', infine, stabilito l'obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in casi di scioglimento delle società e delle associazioni.

Appare logico poter ritenere, quindi, possibile la trasformazione di una associazione non riconosciuta in una società di capitali, beninteso, sempre che quest'ultima sia costituita nel rispetto statutario **dell'assenza del fine di lucro**.

Ovviamente, così come prescritto dal codice civile, è obbligatoria la presenza di un patrimonio sociale che potrà essere valutato con la redazione di una relazione di stima redatta da un perito.

2 - DISCIPLINA TRIBUTARIA DEGLI ENTI NON COMMERCIALI

2.1 - Generalità

La Legge 6 giugno 2016, n. 106, recante delega al Governo per la riforma del Terzo Settore

Il legislatore ha sempre rivolto una particolare attenzione al mondo del non profit, introducendo spesso norme di favore nei confronti di un vasto settore che opera per perseguire utilità sociali senza finalità lucrative.

Attività che lo Stato deve supportare specie nella considerazione che necessitano di interventi capillari che possono aver luogo attraverso strutture privatistiche che operano nel campo della cultura, dello sport, della promozione sociale, dell'assistenza e della beneficenza e che necessitano anch'esse, per il loro particolare impegno, di benefici che, tra l'altro, si concretizzano in agevolazioni di natura tributaria

Il mondo del *non profit*, nel quale una precipua importanza è assunta proprio **dall'associazionismo sportivo dilettantistico**, ha trovato una concreta sistemazione normativa con il D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, che ha varato una disciplina tributaria di largo respiro a favore degli enti non profit - enti non commerciali - e delle ONLUS - Organizzazioni Non Lucrative di Utilità Sociale.

La disciplina introdotta dal D.Lgs. n. 460/97 distingue le due cennate categorie di soggetti: quella più generalizzata degli enti non profit, tra i quali vanno ricondotte le associazioni sportive, e quella più specifica e per questo più agevolata, ma anche più soggetta a controlli particolari, delle ONLUS.

Nella G.U. n. 141 del 18 giugno 2016, è stata, poi, pubblicata la **legge n. 106 del 6 giugno 2016, recante delega al Governo per la riforma del Terzo Settore**. I relativi decreti delegati sono stati pubblicati nel 2017, **e altre disposizioni sono state successivamente emanate al riguardo negli anni dal 2018 ad oggi** (vedasi cap.13).

Per la prima volta viene normativamente sancito che per Terzo Settore *“si intende il complesso degli enti privati costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale e che, in attuazione del principio di sussidiarietà e in coerenza con i rispettivi statuti o atti costitutivi, promuovono e realizzano attività di interesse generale mediante forme di azione volontaria e gratuita o di mutualità o di produzione e scambio di beni e servizi”*.

Con i decreti delegati è stata rivista la disciplina del libro primo del codice civile in materia di associazioni, fondazioni e altre istituzioni di carattere privato senza scopo di lucro; inoltre, sono state riordinate la disciplina speciale e le altre disposizioni vigenti relative agli enti del Terzo Settore, compresa la disciplina tributaria applicabile a tali enti.

Tra i criteri informativi cui si sono attenuti i decreti delegati, assumono particolare rilevanza quelli concernenti la razionalizzazione dei regimi fiscali e contabili semplificati in favore degli enti del Terzo settore, espressamente indicati nell'art. 9 della legge delega, quali, tra l'altro, la revisione complessiva della definizione di ente non commerciale ai fini fiscali con l'introduzione di un regime di vantaggio che tenga conto delle particolari finalità dell'ente, la razionalizzazione e semplificazione del regime di deducibilità dal reddito complessivo e di detraibilità dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche e giuridiche delle erogazioni liberali disposte in favore degli enti e di misure agevolative volte a favorire gli investimenti di capitale.

2.2 - Enti non profit

Il comma 1 dell'art. 73 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (T.U.I.R.), approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, stabilisce che **sono, tra l'altro, soggetti all'IRES - imposta sul reddito delle società - alla lett. c), gli enti pubblici e privati diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, tra i quali, per esplicita previsione del successivo comma 2, sono da annoverare le associazioni non riconosciute.**

Con gli artt. 143 e segg. del T.U.I.R. viene definita la determinazione del reddito degli enti non commerciali e con l'art. 148 la disciplina degli enti associativi.

I successivi commi 4 e 5 del citato art. 73 stabiliscono che l'oggetto esclusivo o principale dell'ente è determinato in base all'atto costitutivo se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata e, in mancanza, in base all'attività effettivamente esercitata.

A tale riguardo, è significativa una sentenza della C.T.P. di Treviso - n. 70/8/10 - che ha confermato un accertamento emesso dall'Agenzia delle entrate nei confronti di una associazione sportiva dilettantistica, che aveva optato per la L. n. 398/91, ma la cui vera natura, come accertato dalla G.d.F., consisteva nell'organizzazione di spettacoli di lap-dance, streap-tease e privee con servizio di musica e bar.

Il comma 4 dell'art. 73 del T.U.I.R., precisa i criteri di qualificazione dell'oggetto esclusivo o principale dell'attività dell'ente.

È stato legislativamente qualificato oggetto principale *l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto*, se esistenti, in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata (comma 4). Inoltre, in mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto dell'ente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata (comma 5).

La disposizione non sembra, tuttavia, aver risolto i dubbi che hanno, nel passato, accompagnato la qualificazione, ai fini tributari, degli enti non commerciali specie nella considerazione che, nella stragrande maggioranza dei casi, l'attività commerciale svolta dall'ente, il quale istituzionalmente non persegue fini di lucro, non può che essere strumentale all'attività istituzionale ed il più delle volte indispensabile per sopperire ai costi necessari per il raggiungimento delle finalità istituzionali.

Dalle istruzioni ministeriali al D. Lgs. n. 460 (Circ. n. 124/E del Dipartimento Entrate del 12 maggio 1998) si rileva che il criterio adottato per individuare la prevalenza della componente commerciale o non commerciale e, quindi, per la qualificazione dell'ente, privilegia fattori puramente qualitativi così che, se l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari è non commerciale, l'ente deve essere annoverato tra gli enti non commerciali, mentre se l'attività essenziale dell'ente è di natura commerciale, ancorché esso dichiari finalità non lucrative, l'ente è considerato commerciale ed è equiparato, ai fini del trattamento tributario, agli enti commerciali.

Nel caso dell'associazionismo sportivo, l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari dell'associazione è, indubbiamente, quella sportiva, per cui l'associazione, che svolge tale attività senza porre in essere un'attività oggettivamente commerciale, quale può essere considerata quella spettacolistica, potrebbe essere ricondotta tra gli enti non commerciali e quindi assoggettata alla disciplina recata dal Titolo II, Capo III del T.U.I.R. e dall'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972.

Vanno, tuttavia, ricomprese tra gli enti non commerciali, oltre alle associazioni sportive che non svolgono attività spettacolistica o alcun altro tipo di attività commerciale, anche quelle che, pur svolgendo attività spettacolistica o altre attività commerciali, esercitano essenzialmente un'attività diretta alla realizzazione degli scopi

istituzionali cosicché le attività commerciali, eventualmente esercitate, assumono carattere strumentale e marginale.

Sulla distinzione tra ente non commerciale ed ente commerciale, L'Agenzia delle entrate, con Ris. n. 188/E del 7 dicembre 2000, si è pronunciata ancora una volta, chiarendo che *«l'elemento che differenzia le due tipologie di enti è costituito dal fatto di avere o non avere quale oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di un'attività di natura commerciale, intendendosi per tale l'attività che determina reddito d'impresa ai sensi dell'art. 51 del T.U.I.R.»*.

Lo stesso concetto è stato ribadito con la Ris. n. 136/E del 26 settembre 2001 concernente il Comitato per l'organizzazione dei XX Giochi Olimpici invernali di Torino, che così conclude: *«Pertanto, come chiarito con la Circolare n. 124/E del 12 maggio 1998, se l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari è non commerciale, l'ente deve annoverarsi tra quelli non commerciali, sia ai fini delle imposte sui redditi che dell'IVA. In caso contrario, l'ente, ancorché dichiari finalità non lucrative, deve considerarsi ente commerciale quando l'attività essenziale per la realizzazione degli scopi tipici è di natura commerciale.*

Ciò premesso, si rileva che, in base all'art. 3 dello Statuto, codesto Ente ha lo scopo di curare l'organizzazione e lo svolgimento, senza fini di lucro, dei XX Giochi Olimpici Invernali del 2006 e dei Giochi Paraolimpici, in attuazione e nel rispetto delle disposizioni contenute nella Carta Olimpica e nell'accordo (Host City Contract) firmato a Seul... ..

L'organizzazione dei Giochi rispetterà gli obblighi e perseguirà le finalità di interesse generale che ispirano la Carta Olimpica ivi compreso il Codice Etico in essa contenuto.

Per il raggiungimento dello scopo il Comitato può svolgere anche attività commerciali ed accessorie, attuare ogni operazione finanziaria e patrimoniale, attiva e passiva, di natura mobiliare ed immobiliare ritenuta necessaria ed utile e partecipare a società aventi finalità analoghe e affini.

Le suddette previsioni statutarie, che valorizzano un'attività di "cura" della organizzazione finalizzata al rispetto degli scopi generali e dei principi etici che ispirano la Carta Olimpica, consentendo attività commerciali soltanto di carattere secondario ed accessorio (l'ente può svolgere anche attività commerciali ed accessorie), inducono a qualificare il comitato stesso come "ente non commerciale"».

Tuttavia, non può essere del tutto ignorato il criterio della «prevalenza» inteso quantitativamente cosicché l'appartenenza o meno alla categoria degli enti non commerciali è subordinata ad una duplice indagine.

Da una parte occorre evidenziare se l'attività svolta per il perseguimento degli scopi primari, che sono, nella fattispecie dell'associazionismo sportivo, quelli dell'educazione allo sport ed all'insegnamento dello stesso, sia commerciale, come nel caso di attività spettacolistica, o meno.

Una volta individuata la commercialità dell'attività stessa occorre, anche, tener conto della prevalenza o meno dei proventi derivanti da tale attività commerciale rispetto a quelli derivanti dalle attività istituzionali.

In definitiva, quindi, la formulazione del comma 4 dell'art. 73 del T.U.I.R. sembra assumere ora caratteri più rigidi penalizzando quella parte dell'associazionismo sportivo impegnato negli sport più popolari che richiamano spettatori.

In sostanza, la poca chiarezza delle norme fa sì che l'appartenenza alla categoria degli enti non commerciali o a quella degli enti commerciali debba essere frutto di attente e preventive analisi da valutarsi caso per caso.

Il problema, tuttavia, non avrebbe assunto aspetti di una certa gravità se non fosse stato introdotto con l'art. 6 del D. Lgs. n. 460/1997, l'art. 111-bis - ora 149 - del T.U.I.R., dal momento che, come è specificato nelle istruzioni ministeriali, «la definizione di ente non commerciale risultante dal riformulato comma 4 dell'art. 87 del T.U.I.R., deve, tuttavia, essere confrontata con la previsione dell'art. 111 bis concernente la perdita della qualifica di ente non commerciale».

2.2.1 - Perdita della qualifica di ente non commerciale: la norma correttiva recata dall'art. 90, comma 11 della Legge n. 289/2002 - Chiarimenti dell'Agenzia delle entrate

L'art. 149 del T.U.I.R., indipendentemente dalla previsione statutaria richiamata dal comma 4, stabilisce la perdita automatica della qualifica di ente non commerciale nel caso in cui venga esercitata prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta.

La prevalenza è stabilita da parametri fissati dal comma 2 dello stesso articolo, e cioè:

a)-prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle altre attività;

b)-prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni e prestazioni afferenti le attività istituzionali;

c)-prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative;

d)-prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.

Le istruzioni ministeriali, in verità, (C.M. 12 maggio 1998, n. 124/E), forniscono un'interpretazione della "prevalenza" basata più sull'elemento qualitativo che quantitativo, dal che ne consegue che i parametri che costituiscono «fatti indici di commercialità» sono da considerarsi indizi valutabili in concorso con altri elementi significativi, ivi comprese le caratteristiche complessive dell'ente.

In definitiva, affermano le istruzioni ministeriali, non è sufficiente il verificarsi di una o più delle condizioni stabilite nel comma 2 dell'art. 149 per poter ritenere avvenuto il mutamento di qualifica, ma sarà necessario in ogni caso, un giudizio complesso, che tenga conto anche di ulteriori elementi, finalizzato a verificare che l'ente abbia svolto, per la maggior parte del periodo d'imposta, prevalentemente attività commerciale.

La C.M. n. 124/E del 1998 prendendo, poi. spunto dalla relazione illustrativa al D. Lgs. n. 460, chiarisce che *«i parametri indicati nel comma 2 dell'art.111-bis del T.U.I.R. costituiscono indizi valutabili in concorso con altri elementi significativi, ivi comprese le caratteristiche complessive dell'ente. Il verificarsi di una o più delle circostanze indicate nel citato comma 2 dell'art.111-bis in capo ad enti la cui attività essenziale sia di natura obiettivamente non commerciale (es., partiti politici, associazioni sindacali e di categoria rappresentate nel CNEL) non può di per sé far venir meno la qualifica di ente non commerciale, risultante dall'atto costitutivo o dallo statuto, purché l'attività effettivamente esercitata corrisponda in modo obiettivo a quella espressamente indicata nelle previsioni statutarie. Resta fermo che per l'attività commerciale svolta dai predetti enti si applicano le disposizioni in materia di reddito d'impresa».*

Con riferimento ai singoli parametri va rilevato che le attività "decommercializzate" *ex-lege*, quali le occasionali raccolte pubbliche di fondi e contributi (art. 143, comma 3 T.U.I.R.) e quelle contemplate dall'art. 148 dello stesso T.U.I.R., nonché dall'art. 25 comma 1 (ora comma 2), della legge n. 133/1999. vanno considerate alla stregua delle attività non rilevanti ai fini fiscali, semperché, beninteso, l'associazione mantenga, per le altre attività. lo *status* di ente non commerciale.

Sebbene con le istruzioni ministeriali si sia lodevolmente tentato di mitigare la portata delle disposizioni recate dall'art. 6 del D. Lgs. n. 460, è facilmente intuibile che gli organi preposti ai controlli difficilmente avrebbero abbandonato la facile via della presunzione assoluta di commercialità per seguire quella più difficile, peraltro incentrata sulla discrezionalità, della logica. Ciò avrebbe potuto comportare, inevitabilmente, un oneroso contenzioso.

Il pericolo incombente sulle già fragili spalle dell'associazionismo sportivo finalmente venne scongiurato con la «Finanziaria 2003».

Infatti, il comma 11 dell'art. 90 della legge n. 289/2002 stabilisce testualmente:

«All'art. 111-bis (ora 149), comma 4 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: "ed alle associazioni sportive e dilettantistiche"».

Con la modifica apportata con la predetta disposizione, pertanto, anche alle associazioni sportive dilettantistiche, così come previsto dal comma 4 dell'art.149 del T.U.I.R. per gli enti ecclesiastici, non si applicano più le disposizioni di cui ai primi due commi dello stesso art. 149 concernenti la perdita della qualifica di ente non commerciale.

Ne consegue che, per le associazioni sportive dilettantistiche permane, comunque, la qualifica di ente non commerciale ed il conseguente trattamento tributario agevolato previsto per gli enti stessi ancorché le medesime associazioni esercitino prevalentemente attività commerciali per l'intero periodo d'imposta ed ancorché sussista una prevalenza commerciale nei parametri indicati dal comma 2 del medesimo art.149 del T.U.I.R.

In ordine alla perdita della qualifica di ente non commerciale da parte di soggetti non classificabili tra le associazioni sportive dilettantistiche, va segnalata la risposta dell'Agenzia delle entrate - **n. 0069792 del 20 maggio 2015** - ad un interpello proposto da una Federazione sportiva che in presenza di ricavi commerciali in misura superiore a quelli istituzionali, e, ritenendo che tale circostanza non pregiudica la prevalenza effettiva dell'attività istituzionale nel rispetto del proprio statuto, ha chiesto di conoscere il parere al riguardo dell'Agenzia.

Nella risposta all'interpello, l'Agenzia delle entrate, ribadendo quanto espresso, a suo tempo, con la Circolare n. 124/E del 12 maggio 1998, ha affermato che *"Per operare un giudizio complessivo sull'attività effettivamente esercitata dall'ente, l'art. 149, comma 2, del TUIR indica alcuni parametri (tra cui la prevalenza del reddito derivanti da attività commerciali), i quali non costituiscono presunzioni assolute di*

commercialità, che comportano automaticamente la perdita della qualifica di ente non commerciale, ma meri indizi particolarmente significativi per operare un giudizio complessivo, anche sulla base di altri elementi sull'attività effettivamente esercitata. Il verificarsi di uno o più dei predetti indizi, continua l'Agazia, in capo ad enti la cui attività essenziale sia di natura obiettivamente non commerciale, non può di per sé far venir meno la qualifica di ente non commerciale dell'ente, risultante dall'atto costitutivo o dallo statuto, purchè l'attività effettivamente esercitata corrisponda in modo obiettivo a quella espressamente indicata nelle previsioni statutarie”.

Nel caso prospettato dalla Federazione interpellante, l'Agazia delle entrate, preso atto che la funzione e gli obiettivi primari della Federazione medesima, in base al suo statuto, si concretizzano nello svolgimento di una serie di attività non commerciali, nonostante la presenza di entrate commerciali e *“nel presupposto che l'attività che la Federazione continuerà effettivamente e prevalentemente ad esercitare corrisponda in modo certo ed obiettivo all'attività non commerciale che statutariamente connota le funzioni istituzionali e tipiche della stessa Federazione, ritiene che la descritta prevalenza delle entrate commerciali rispetto a quelle non commerciali..... non comporti la perdita della qualifica di ente non commerciale”.*

La Corte di Cassazione, con Ordinanza n. 8182 del 27 aprile 2020, ha precisato che le asd assumono sempre la qualifica di enti non commerciali “per natura” e ciò in forza dell'esplicita previsione dell'art. 149, comma 4, del TUIR (norma speciale e successiva rispetto alla originaria previsione dello stesso articolo, introdotta dall'art. 90 della L. 289/2002.

Necessita il rispetto dei requisiti formali e sostanziali previsti dalla legge (articoli 148, comma 8, TUIR e 4, comma 4, del DPR n. 633/1972).

2.2.2 - Reddito complessivo degli enti non commerciali

La determinazione del reddito degli enti non commerciali è prevista dagli artt. 143 e seguenti del T.U.I.R.

Detto reddito complessivo è formato dai redditi fondiari, di capitale, d'impresa e diversi, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta e di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva.

Per gli enti non commerciali non si considerano attività commerciali le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c., rese, in conformità

alle finalità istituzionali dell'ente, senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedano i costi di diretta imputazione.

Il reddito complessivo imponibile degli enti non commerciali, quindi, a differenza di quanto avviene per le società e gli enti commerciali, non è formato da un'unica categoria reddituale (reddito d'impresa) nella quale confluiscono i proventi da qualsiasi fonte provengano, ma è determinato sulla base delle singole categorie reddituali - redditi fondiari, di capitale, d'impresa e diversi - come avviene per le persone fisiche.

2.2.3 - Disciplina tributaria dei fondi occasionali

Il comma 3 dell'art. 143 del T.U.I.R., stabilisce che non concorrono alla determinazione del reddito degli enti non commerciali e che sono esclusi dall'IVA e da ogni altro tributo:

- a)-le raccolte pubbliche di fondi effettuate anche mediante le offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
- b)-i contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi.

Le società e le associazioni sportive dilettantistiche che, conformando i loro statuti alle disposizioni di cui ai commi 17, 18 e 18-bis dell'art. 90 della legge n. 289/2002, godono delle agevolazioni tributarie a favore dello sport dilettantistico, potranno, per effetto del comma 3 del predetto art. 143, non far concorrere alla determinazione del proprio reddito i proventi di cui ai precedenti punti a) e b), tenendo presente che, per quanto riguarda quelli di cui al punto a), la raccolta di fondi per il perseguimento degli scopi sociali anche se accompagnata dalla vendita di beni di modico valore o da servizi prestati ai sovventori come nel caso di somministrazione di alimenti o bevande, è subordinata alle seguenti condizioni:

- a)-deve trattarsi di iniziative rivolte ad una pluralità indistinta di soggetti;
- b)-la raccolta dei fondi deve aver luogo in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;
- c)-i beni ceduti o i servizi prestati per la raccolta di fondi devono essere di modico valore.

I soggetti che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono, però, **redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio. un apposito e**

separato rendiconto, tenuto e conservato ai sensi dell'art. 22 del D.P.R. n. 600/1973, dal quale devono risultare in modo chiaro e trasparente anche a mezzo di una relazione illustrativa, le entrate e le spese relative a ciascuna celebrazione, ricorrenza, ecc.; ciò indipendentemente dalla redazione del rendiconto annuale economico e finanziario (vedasi anche punti 3.1.4, 6.4.3 e seguenti).

Sulla disciplina dei proventi suddetti si fa cenno, con riserva di approfondimento nel successivo Cap. 6, alle novità introdotte dal comma 2 dell'art. 25 della L. 13 maggio 1999, n. 133, nel testo modificato dall'art. 37 della L. 21 novembre 2000, n. 342, relative alle società ed alle associazioni sportive dilettantistiche che optano per l'applicazione delle disposizioni di cui alla legge n. 398/1991 (regime di determinazione forfettaria ai fini IRES).

Il predetto comma 2 stabilisce che per i soggetti medesimi non concorrono a formare il reddito imponibile, per un numero di eventi complessivamente non superiore a due l'anno e per un importo non superiore a euro 51.645,89:

a) i proventi realizzati dalle società e associazioni nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali;

b).....omossis....

- i proventi, di cui al precedente punto a), realizzati per il tramite di raccolta di fondi effettuate in conformità all'art. 143, comma 3, del T.U.I.R.

2.2.4 - Obbligo di tenuta della contabilità separata per l'attività commerciale esercitata - Costi promiscui

Il comma 2 dell'art. 144 del TUIR, stabilisce l'obbligo generalizzato per gli enti non commerciali di tenere la contabilità separata, sia essa ordinaria o semplificata, a seconda del volume d'affari per l'attività commerciale esercitata.

La separazione contabile può aver luogo mediante l'adozione di due distinti sistemi contabili riferiti ciascuno ad una delle due attività oppure tenendo le risultanze contabili complessive con l'individuazione di appositi conti e sottoconti evidenzianti la natura della posta contabile (commerciale, istituzionale, promiscua).

Va rilevato che, al riguardo, l'Agenzia delle entrate - Risoluzione n. 86 del 13 marzo 2002, punto 7- ha precisato che *la tenuta di un unico impianto contabile e di un unico piano dei conti, strutturato in modo da poter individuare in ogni momento le voci destinate all'attività*

istituzionale e quelle destinate all'attività commerciale, non è di ostacolo all'eventuale attività di controllo esercitata dagli organi competenti.

Siffatto punto di vista è stato successivamente confermato dalla stessa Agenzia delle entrate con la Circolare n. 9/E del 24 aprile 2013, con la quale è stato ribadito *che la tenuta della contabilità separata non prevede l'istituzione di un libro giornale e un piano dei conti separato per ogni attività, essendo sufficiente un piano dei conti, dettagliato nelle singole voci, che permetta di distinguere le diverse movimentazioni relative ad ogni attività.* Inoltre, sempre con la medesima Circolare, l'Agenzia ha precisato che **in carenza del modello di cui al D.M. 11 febbraio 1997** (previsto per i soggetti che optano per la L. 398/91), *si potrà procedere alla ricostruzione della situazione reddituale dell'ente sportivo dilettantistico tenendo conto delle effettive risultanze contabili comprovabili, da parte dell'ente, con fatture e documenti.*

Per ciò che concerne le spese e gli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti **promiscuamente** all'esercizio di attività commerciali e di altre attività, il comma 4 del medesimo art. 144 prevede che detti costi sono deducibili per la parte del loro importo che corrisponde al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi. La rendita catastale ed il canone di locazione anche finanziaria degli immobili utilizzati promiscuamente, è deducibile per la parte del loro ammontare che corrisponde al predetto rapporto.

Oltre che ai fini della corretta determinazione del reddito e della corretta detrazione ai fini IVA, occorre ben individuare la natura dei cd. **costi promiscui**. Infatti, relativamente ai beni e servizi afferenti esclusivamente ad una delle attività separate (istituzionale e commerciale), si applicano le regola di deducibilità e di detraibilità proprie di ciascuna di esse, mentre quei beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di entrambe le attività e per i quali non si sia in grado di determinare in concreto la misura con cui i beni o i servizi acquistati risultino effettivamente utilizzati per l'esercizio dell'una o dell'altra attività, vanno, ai fini della loro deducibilità e detraibilità, **determinati percentualmente facendo riferimento al rapporto tra i volumi d'affari (commerciali ed istituzionali).**

Occorre, poi, considerare, in specie per quanto attiene la detraibilità ai fini IVA, che la corretta quantificazione dell'effettiva percentuale di afferenza all'una o all'altra attività può essere determinata soltanto alla fine dell'esercizio finanziario cosicchè è da ritenersi corretta la procedura di applicare, nelle liquidazioni mensili o trimestrali IVA, la

percentuale adottata nell'esercizio precedente, procedendo, poi, al conguaglio nel momento in cui è possibile determinare la corretta percentuale di utilizzo del bene o servizio.

A tale riguardo, con la sopra citata Risoluzione n. 86 del 13 marzo 2002, l'Agenzia delle entrate ha espresso l'avviso che *i componenti comuni alle due attività devono essere imputati a voci di conto separate dai restanti conti e ripartiti tra i conti dell'attività istituzionale e quelli dell'attività commerciale, al termine dell'esercizio, in base alla percentuale sopra determinata.*

Anche ai fini della detrazione IVA, in relazione ai costi promiscui, tenuto anche conto che l'IVA relativa agli acquisti di beni e prestazioni di servizi concernenti l'attività istituzionale non è ammessa in detrazione, l'Amministrazione finanziaria si è espressa più volte (Circolare n. 72 del 22 aprile 1997, Min. Finanze Dip. Entrate Aff. Giuridici- Serv. III; Circolare n. 328/E del 24 dicembre 1997; Ris. N. 137 dell'8 settembre 1998); da ultimo, con la Circolare n. 108/E del 24 maggio 2002, è stato precisato che *la percentuale di indetraibilità sugli acquisti, determinata in un periodo d'imposta, può essere applicata provvisoriamente alle liquidazioni periodiche del periodo successivo, salvo conguaglio in sede di dichiarazione annuale in relazione all'effettivo rapporto che si è verificato nell'anno tra operazioni soggette ed operazioni escluse dall'IVA.*

2.2.5 - Regime forfettario di determinazione del reddito degli enti non commerciali

L'art. 4 del D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, ha introdotto un nuovo sistema forfettario del reddito per gli enti non commerciali e, quindi, per le associazioni sportive, ammessi alla contabilità semplificata e sempreché non abbiano optato per la tenuta delle scritture contabili nei modi ordinari. Trattasi di soggetti i cui ricavi non superano nell'anno 400.000 euro, se svolgono attività di prestazione di servizi o 700.000 euro se svolgono altre attività (**art. 145, comma 1, TUIR**).

Va subito precisato che rimane ferma la disciplina recata dalla L. 16 dicembre 1991, n. 398, cosicché l'associazione sportiva può alternativamente:

- a) -essere assoggettata a tassazione nei modi normali, così come stabilito dagli artt. 143 e seguenti del T.U.I.R.;**
- b) -optare per la determinazione del reddito in via forfettaria ai sensi della legge 16 dicembre 1991, n. 398, se ha un volume d'affari non**

superiore a € 400.000 e sempreché abbia tutti i requisiti richiesti per essere qualificata società o associazione sportiva dilettantistica;

c) -optare per la determinazione del reddito forfettariamente ai sensi dell'art.145 del T.U.I.R.

Poiché in ordine ai precedenti punti a) e b) si tratterà nei successivi capitoli, esaminiamo di seguito il sistema di forfettizzazione di cui al punto c).

Il sistema è applicabile soltanto su opzione, in analogia a quanto previsto dalla legge n. 398/91. Tuttavia, in forza dei principi generali informativi del riordino della disciplina delle opzioni in materia di IVA e di imposte dirette (D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442), le istruzioni ministeriali chiariscono che il **comportamento concludente** del contribuente supera le formalità dell'opzione.

La validità dell'opzione e della relativa revoca è subordinata unicamente alla sua concreta attuazione sin dall'inizio dell'anno o dell'attività ai sensi dell'art. 2, comma 2 del D.P.R. 30 dicembre 1999, n. 544.

Sussiste, comunque, l'obbligo di comunicare l'opzione anche all'Ufficio SIAE competente in relazione al domicilio fiscale della società o dell'associazione.

L'opzione va esercitata nella prima dichiarazione IVA da presentare successivamente alla scelta operata e, nel caso di esonero dall'obbligo di dichiarazione, la scelta è comunicata con la dichiarazione REDDITI.

Il regime forfettario si rinnova di anno in anno sempreché i limiti di cui ai successivi a) e b) non vengano superati.

Per le associazioni che optano per tale sistema, il reddito, ai soli fini dell'imposizione diretta, si determina applicando i seguenti coefficienti di redditività:

a) attività di prestazione di servizi:

- 1) fino a euro 15.493,71: coefficiente 15%;
- 2) da 15.493,72 a 400.000 coefficiente 25%;

b) altre attività:

- 1) fino a euro 25.822,84: coefficiente 10%;
- 2) da 25.822,85 a 700.000 coefficiente 15%.

Per i contribuenti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività, il coefficiente si determina con riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'ammontare prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi.

Al reddito così determinato vanno aggiunte le plusvalenze e le sopravvenienze passive, nonché i dividendi, gli interessi ed i proventi immobiliari.

La forfettizzazione non comporta, come nel caso di quella prevista dalla legge n. 398, il completo azzeramento degli obblighi contabili, in quanto necessita la contabilizzazione degli acquisti rilevanti ai fini IVA dal momento che non è prevista la forfettizzazione dell'IVA medesima.

Sull'argomento è intervenuto (Ris. n. 58/E del 24 giugno 2010) un chiarimento dell'Agenzia delle entrate circa gli effetti dell'abrogazione, da parte dell'art. 1, comma 116, della legge 24 dicembre 2007, n. 214, tra l'altro, del comma 166 dell'art. 3 della legge 23 dicembre 1996, n. 662, che prevedeva uno speciale regime contabile semplificato destinato alle persone fisiche esercenti attività d'impresa o di lavoro autonomo di minori dimensioni.

Le incertezze scaturivano dal richiamo fatto dal legislatore "alle disposizioni di cui al comma 116 dell'art. 3 della legge 23 dicembre 1996, n. 662" per il quale si era inteso estenderne gli effetti anche agli enti non commerciali.

Con la Ris. n. 58/E/2010, l'Agenzia delle entrate ritiene che *"l'abrogazione del regime speciale non produca effetti in ordine agli adempimenti contabili cui sono tenuti gli enti non commerciali di cui all'art. 20, primo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973.*

Tali soggetti restano, quindi, obbligati:

-ad annotare l'ammontare complessivo, distinto per aliquota, delle operazioni fatturate in ciascun mese, con riferimento allo stesso mese, entro il giorno 15 del mese successivo, nei registri previsti ai fini IVA ovvero nell'apposito prospetto riepilogativo, che tiene luogo dei registri stessi, conforme al modello approvato con decreto del Ministro delle finanze 11 febbraio 1997, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 37 del 14 febbraio 1997, ed alle relative istruzioni;

-ad annotare entro il termine previsto per le liquidazioni trimestrali dell'IVA l'importo complessivo imponibile mensile o trimestrale degli acquisti e delle importazioni, indicando l'imposta detraibile nel registro di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633 del 1972 o nel prospetto sopra menzionato (circolare ministeriale n. 10/E del 17 gennaio 1997);

-a conservare, ai sensi dell'art. 22 del DPR n. 600 del 1973, la documentazione degli altri costi di cui si intenda effettuare la deduzione ai fini delle imposte sui redditi".

2.2.6 - Enti non commerciali di tipo associativo

Gli enti associativi, sempreché gli stessi possano qualificarsi enti non commerciali in base all'art. 73, comma 1, lett. c) del T.U.I.R. ed all'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972, sono disciplinati dagli artt. 148 e seguenti del TUIR che prevedono, **relativamente alle attività svolte all'interno della vita associativa**, un particolare trattamento agevolato, in presenza delle condizioni espressamente indicate, a tal fine, dalla legge. Ovviamente, precisa la Circ. 12 maggio 1998, n. 124/E, **l'attività esterna** degli enti associativi, quella, cioè, resa da tali enti nei confronti di **terzi**, continua a restare fuori della sfera di applicazione dell'art. 148 e rimane assoggettata alla normativa generale prevista per tutti gli enti non commerciali.

In particolare è stato riformulato il comma 3 dell'art. 148 prevedendo che per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali culturali, **sportive dilettantistiche**, di promozione sociale e di formazione extrascolastica della persona, non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli 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 nazionale o locale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati. Nelle istruzioni ministeriali viene, a tale riguardo, precisato che le attività ammesse al regime di favore devono essere svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, intendendosi per tali non quelli risultanti da un'autoqualificazione conseguente alle indicazioni statutarie, ma quelle che costituiscono «il naturale completamento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano ciascun ente associativo».

Per definire le associazioni sportive dilettantistiche, le istruzioni ministeriali fanno richiamo alla legge n. 398/1991, alla Circ. Min. 11 febbraio 1992, n.1 della soppressa D.G. delle imposte dirette ed al decreto del Ministro delle finanze 18 maggio 1995.

Deve, quindi, trattarsi di associazioni sportive e relative sezioni non aventi scopo di lucro, affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti di promozione sportiva, riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti, che svolgono attività sportive dilettantistiche intendendosi per tali le attività sportive esclusivamente dilettantistiche come definite nell'ambito della

normativa regolamentare dei predetti organismi cui l'associazione è affiliata.

Rimane invariata la disposizione prevista dal comma 4 dell'art. 148 del T.U.I.R. che reca una **presunzione assoluta di commercialità** per le seguenti attività:

- cessione di beni nuovi prodotti per la vendita;
- somministrazione di pasti;
- erogazione di acqua, gas, energia elettrica e vapore;
- prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e deposito;
- prestazioni di servizi portuali ed aeroportuali;
- gestione di spacci aziendali e mense;
- organizzazione di viaggi;
- gestione di fiere;
- pubblicità commerciali;
- telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

In deroga al dettato del comma 4 sopra riportato sono, invece, state previste con il comma 5, nuove fattispecie di attività considerate non commerciali, come la somministrazione di alimenti e bevande ai soli soci all'interno delle sedi sociali effettuata dalle **associazioni di promozione sociale** le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno e l'organizzazione di viaggi e soggiorni turistici da parte delle associazioni di promozione sociale, politiche, sindacali e di categoria, nonché da associazioni riconosciute da confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti e accordi, sempreché la prestazione del servizio sia resa ai soggetti di cui si è fatto cenno in precedenza (soci associati, ecc.).

Viene, così, cancellato ogni dubbio sulla commercialità dei proventi da bar interni alle sedi sociali, anche se riservati esclusivamente ai soli soci, associati o partecipanti. Ciò in quanto l'espressa previsione agevolativa si riferisce ad altri specifici soggetti diversi dalle associazioni sportive dilettantistiche (vedasi più avanti punto 6.2.2.1).

2.3 - Le Onlus

2.3.1 - Caratteristiche e natura

Gli artt.10 e segg. del D. Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, hanno introdotto nell'ordinamento tributario una nuova categoria di soggetti, le organizzazioni non lucrative di utilità sociale.

Si tratta di una particolare categoria nella quale rientrano associazioni, comitati, fondazioni, società cooperative, enti privati che svolgono la propria attività istituzionale in molti settori sociali, tra i quali, quello dello sport dilettantistico.

Sono espressamente stabiliti dalla legge i requisiti perché detti enti possano essere considerati ONLUS. Infatti, oltre allo svolgimento delle attività sociali, è richiesto:

- 1) l'esclusivo perseguimento di finalità di solidarietà sociale;
- 2) -il divieto di svolgere attività diverse da quelle istituzionali ad eccezione di quelle ad esse direttamente connesse;
- 3) -il divieto di distribuire, anche indirettamente, utili e avanzi di gestione, riserve ed altri fondi durante la vita dell'organizzazione, salvo precise e tassative eccezioni;
- 4) -l'obbligo di impiegare gli avanzi di gestione per la realizzazione delle attività istituzionali e di quelle direttamente connesse;
- 5) l'obbligo di devolvere il patrimonio, in caso di scioglimento, ad altra ONLUS;
- 6) l'obbligo di redigere il bilancio o rendiconto annuale;
- 7) -la disciplina uniforme del rapporto associativo, con esclusione della temporaneità della partecipazione alla vita sociale e con uguale diritto di voto per tutti i soci maggiorenni;
- 8) l'uso, in qualsiasi segno distintivo, della locuzione «ONLUS».

Il perseguimento delle finalità di solidarietà sociale si ottiene quando le cessioni di beni e le prestazioni di servizi relative alle attività statutarie nei settori "dello sport dilettantistico ..." non sono rese nei confronti di soci, associati o partecipanti, ma sono dirette ad arrecare benefici a:

- a) -persone svantaggiate in ragione di condizioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari;
- b) componenti collettività estere, limitatamente agli aiuti umanitari".

Le finalità di solidarietà sociale s'intendono realizzate anche quando tra i beneficiari delle attività statutarie vi siano propri soci o associati e costoro si trovano in condizione di svantaggio per questioni fisiche, psichiche, economiche, sociali o familiari.

Alcune attività statutarie, tra le quali quelle relative allo sport dilettantistico, si considerano direttamente connesse a quelle istituzionali anche se svolte in assenza delle condizioni di cui alle precedenti lett. a) e b), e cioè siano rivolte anche ai propri soci. La stessa agevolazione è prevista per le attività accessorie, per natura, a quelle istituzionali, in quanto integrative delle stesse.

Tuttavia, l'esercizio delle attività connesse è consentito a condizione che, in ciascun esercizio, le stesse non siano prevalenti rispetto a quelle istituzionali e che i relativi proventi non superino il 66% delle spese complessive dell'organizzazione.

Sono considerate distribuzioni indirette di avanzi di gestione con conseguente perdita dello status di ONLUS:

- 1) -le cessioni di beni e le prestazioni di servizi a soci, associati, componenti degli organi amministrativi, a coloro che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado ed ai loro affini entro il secondo grado, effettuate a condizione di favore in ragione della loro qualità, fatte salve le cessioni di beni aventi significato puramente onorifico e valore economico modico;
- 2) -l'acquisto di beni e servizi per corrispettivi superiori al loro valore normale;
- 3) -la corresponsione agli organi amministrativi e direttivi di compensi in misura superiore a quella massima prevista dalle specifiche norme;
- 4) la corresponsione di interessi a soggetti diversi dalle banche;
- 5) -la corresponsione a lavoratori dipendenti di salari o stipendi superiori del 20% rispetto a quelli stabiliti dai contratti collettivi di lavoro.

I soggetti che intraprendono le attività sociali, tra le quali quella di sport dilettantistico, e intendono beneficiare delle agevolazioni previste per le ONLUS, devono, entro 30 giorni dall'inizio dell'attività, darne comunicazione alla Direzione Regionale delle entrate competente con apposito modulo approvato dal Ministero delle finanze presso il quale è stata istituita l'anagrafe unica delle ONLUS.

2.3.2 - Agevolazioni tributarie

Ai fini delle imposte sui redditi non costituisce esercizio di attività commerciale lo svolgimento da parte delle ONLUS, fatta eccezione per le società cooperative, delle attività istituzionali mirate al perseguimento delle finalità istituzionali. I proventi derivanti dall'esercizio delle attività direttamente connesse non concorrono alla formazione del reddito imponibile delle ONLUS medesime (art. 150 del T.U.I.R.).

In materia di liberalità erogate a favore delle ONLUS, l'erogante potrà detrarre dalla propria IRPEF dovuta un importo pari al 19% dell'erogazione, la quale non può superare l'importo di € 2.065,83.

Ai fini del reddito d'impresa del soggetto erogante, assoggettato all'IRES, sono deducibili, tra l'altro, le erogazioni liberali in denaro a favore delle ONLUS fino a € 2.065,83 o al 2% del reddito dichiarato.

Ai fini IVA è prevista l'esenzione per una serie di operazioni effettuate dalle ONLUS (prestazioni di trasporto di malati, di ricovero e cura, educative e didattiche in genere, socio- sanitarie e di assistenza); inoltre, per le operazioni riconducibili alle attività istituzionali non sussiste l'obbligo di rilascio della ricevuta o dello scontrino fiscale.

Agevolazioni sono previste in materia di ritenute alla fonte, di imposta di bollo, di successioni e donazioni, di concessioni governative e di INVIM nonché in materia di imposta di registro.

2.3.3 - Scritture contabili ed obblighi formali

L'art. 25 del D.Lgs. n. 460, ha introdotto al D.P.R. n. 600/1973 l'art. 20 bis, il quale stabilisce che le ONLUS devono:

a) -redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche in relazione all'attività svolta complessivamente, unitamente ad un apposito documento da redigere entro 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale nonché la situazione patrimoniale, economica e finanziaria distinguendo le attività direttamente connesse da quelle istituzionali. Viene, poi espressamente stabilito l'obbligo della tenuta del libro giornale e del libro degli inventari (artt. 2216 e 2217 c.c.);

b) -tenere, in relazione alle attività direttamente connesse, le scritture previste per il reddito d'impresa. Qualora i ricavi non siano superiori a euro 15.493,71 relativamente alle attività di prestazioni di servizi, ovvero a euro 25.822,84 negli altri casi, è prevista la tenuta della contabilità con annotazione complessiva delle vendite e degli acquisti IVA.

2.3.4 - Sanzioni e responsabilità dei rappresentanti legali

I rappresentanti legali ed i membri degli organi amministrativi delle ONLUS che, in assenza dei requisiti per acquisire lo status di ONLUS, si avvalgono dei benefici previsti dal decreto legislativo ovvero violano le norme statutarie e in particolare quelle che vietano lo svolgimento di attività diverse da quelle istitutive e quelle che vietano la distribuzione, anche indiretta, di utili e avanzi di gestione, sono puniti, indipendentemente da ogni altra sanzione prevista dalle leggi tributarie, con la sanzione amministrativa da € 1.033 a € 6.197. Le sanzioni, unitamente ad altre minori, sono irrogate dall'ufficio delle entrate territorialmente competente.

Gli stessi rappresentanti delle ONLUS che hanno indebitamente fruito dei benefici previsti dal decreto, conseguendo o consentendo ad altri

indebiti risparmi d'imposta, sono obbligati in solido con il soggetto passivo o inadempiente per imposte, sanzioni ed interessi.

2.3.5 - Abolizione del regime di favore per le ONLUS

Il codice del Terzo Settore, con effetto dal 1° gennaio 2018, ha disposto che non hanno più valenza le disposizioni recate da TUIR (artt. 100 e 150), dagli artt. da 10 a 29 del d. lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, concernenti la normativa istitutiva delle ONLUS e dall'art. 20-bis del DPR n. 600/1973.

La disposizione ha efficacia dal periodo d'imposta successivo al rilascio dell'autorizzazione europea e all'operatività del Registro.

Pertanto le ONLUS, da quel momento, rientreranno nella normativa generale prevista dal codice per tutti gli ETS.

Entro il 30 maggio 2021 le Onlus devono adeguare il proprio statuto al Codice del Terzo settore.

3 - ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE – ENTI NON COMMERCIALI DISCIPLINA TRIBUTARIA

3.1- Generalità

La disciplina tributaria delle **associazioni sportive dilettantistiche, di seguito “asd”**, è quella prevista dal Titolo II, Capo III - artt. da 143 a 149 del TUIR - per gli enti non commerciali e per gli enti associativi, tra i quali trovano, appunto, collocazione le associazioni sportive.

Già in precedenza si è trattato, seppure non in dettaglio, del particolare trattamento tributario dei soggetti indicati nell’art. 73, comma 1, lett. c) del TUIR - enti non commerciali -, trattamento che differisce a seconda della affluenza o meno di proventi “commerciali” nel bilancio dell’associazione e, in caso positivo, a seconda dell’entità dei proventi commerciali medesimi.

Al riguardo, l’art. 20, primo comma del DPR n. 600/1973 stabilisce che agli enti che non abbiano per scopo esclusivo o principale lo svolgimento di attività commerciali si applicano, relativamente *“alle attività commerciali eventualmente esercitate”* dagli stessi, le disposizioni recate dagli artt. 14, 15, 16 e 18 dello stesso decreto concernenti gli adempimenti contabili previsti per *“le imprese commerciali, le società e gli enti equiparati”*.

In sostanza, come ribadito con la **Ris. n. 126/E del 16 dicembre 2011** dall’Agenzia delle entrate, *“il presupposto affinché agli enti non commerciali sia imposta la tenuta delle stesse scritture contabili che il medesimo decreto prescrive per le imprese commerciali... è che tali enti esercitino attività commerciali intendendosi per tali quelle che sono produttive, per i medesimi enti, di reddito d’impresa ai sensi dell’art. 55 del TUIR, ai fini IRES, e che assumono, in capo agli stessi, rilevanza agli effetti dell’IVA in quanto costituenti esercizio di attività d’impresa”*.

“Per esercizio di imprese, prosegue la Risoluzione stessa, si intende sia ai fini IRES - ai sensi dell’art. 55 del TUIR - che ai fini IVA - ai sensi dell’art. 4, primo comma, del DPR n. 633 del 1972, l’esercizio per professione abituale, ancorchè non esclusiva delle attività commerciali di cui all’art. 2195 del codice civile, anche se non organizzate in forma di impresa, dirette alla prestazioni di servizi che non rientrano nell’art. 2195”.

Individuata, così, la natura commerciale di talune attività poste in essere dall’asd-ente non commerciale, per la quale sussiste l’obbligo della redazione delle scritture contabili, consegue che, poichè i medesimi

obblighi contabili e la conseguente determinazione del reddito differiscono a seconda dell'ammontare dei proventi di natura commerciale, è opportuno considerare la globalità dei proventi che pervengono ad una asd e determinarne la natura in quanto, giova sottolineare, **la commercialità di un provento è essenziale ai fini della soggettività della asd sia all'IVA sia alle imposte sui redditi.**

A tale riguardo, è opportuno subito individuare **le fasce in cui possono andare a posizionarsi le asd - qualificabili come enti non commerciali** - a seconda dei proventi, *tenendo conto che per le asd che esercitino contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività si applica la percentuale prevista per l'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente e che in mancanza di distinta annotazione si applicano le percentuali previste per le prestazioni di servizi:*

- a) -asd con proventi commerciali annui superiori ad € 400.000;
- b) -asd con proventi commerciali annui, derivanti da prestazioni di servizi, non superiori ad € 400.000;
- c) -asd con proventi commerciali annui derivanti da attività di prestazioni di servizi fino ad € 15.493,70 e da 15.493,71 ad € 400.000;
- c-1) -asd con proventi annui derivanti da altre attività commerciali fino ad € 25.822,84 e da € 25.822,85 ad € 700.000;
- d) -asd che, introitando proventi commerciali non superiori ad euro 400.000, hanno optato od optano per la legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni.

3.2 - Natura e tassabilità dei proventi delle asd

Le asd che rientrano nella categoria degli enti non commerciali sono assoggettate ad imposizione ai fini dell'IVA e delle imposte sul reddito delle società (IRES e IRAP) a seconda della commercialità o meno dei proventi conseguiti.

Ai fini della individuazione dei proventi, occorre, però tenere presente che, oltre ai proventi che comunque non assumono la natura della commercialità e che, quindi, non vengono assoggettati ad imposizione, sussistono alcuni proventi, cd. **decommercializzati**, che perdono la natura della commercialità, pur essendo oggettivamente commerciali, se percepiti dalle asd, e ciò in base a specifiche disposizioni legislative.

Va premesso che per le asd soccorrono, sia in materia di IVA che di imposte sui redditi, due distinte disposizioni - rispettivamente l'art.4 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e l'art. 148 del T.U.I.R. - che disciplinano,

ai fini fiscali, le attività degli enti di tipo associativo e, tra questi, quelli sportivi.

In generale, per gli enti di tipo associativo non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali.

Le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo dell'ente.

Le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese agli associati o partecipanti dietro pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari, che danno diritto a maggiori o diverse prestazioni, concorrono alla determinazione del reddito come componenti del reddito d'impresa o come redditi diversi a seconda della abitualità od occasionalità delle stesse ed inoltre sono assoggettate all'IVA.

Tuttavia, per determinate categorie di enti associativi - politici, sindacali e di categoria, religiosi, assistenziali, culturali e **sportivi** - le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese ai propri soci, **in diretta attuazione degli scopi istituzionali**, verso pagamento di specifici corrispettivi, o rese nei confronti di altre associazioni che fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, non si considerano, ai sensi del comma 3 dell'art.148 TUIR, effettuate nell'esercizio di attività commerciali e quindi non sono soggette ad imposizione, sempreché le associazioni conformino i loro statuti, alle clausole espressamente stabilite dal successivo comma 8 dello stesso art. 148, dirette, tra l'altro, a garantire la non lucratività dell'associazione nonché l'effettività del rapporto associativo ed il rispetto dei principi di democraticità.

In definitiva, come, peraltro, recentemente confermato dall'Agenzia delle entrate con Ris. n. 38 del 17 maggio 2010, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese ai propri soci dalle asd dietro pagamento di corrispettivi specifici non sono assoggettate ad imposizione, in quanto non si considerano attività commerciali, se sussistono, tra l'altro, le seguenti condizioni:

- le operazioni devono essere effettuate in diretta attuazione degli scopi istituzionali dell'associazione, ritenendosi tali "il naturale completamento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano ciascun ente associativo" (Circ. n. 124/E del 12 maggio 1998, par. 5.2.2);
- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi devono essere rese in favore degli *"iscritti, associati o partecipanti"* ovvero *"di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che ... fanno parte di*

un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali"(Ris. n. 38/E del 17 maggio 2010 dell'Agenzia delle entrate);

- le attività agevolate devono essere effettuate dagli organismi associativi tassativamente indicati (*tra i quali le asd*);

- i soci, nei confronti dei quali le suddette operazioni vengono poste in essere, devono avere diritto al voto per l'approvazione delle modifiche statutarie e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione.

Particolare attenzione va rivolta al rispetto della prima condizione. Infatti, è necessario che le operazioni vengano effettuate in diretta attuazione degli scopi istituzionali dell'associazione. Pertanto, se si ipotizza l'attività di una asd che consente l'uso dei propri impianti ai soci dietro pagamento di uno specifico corrispettivo ed, inoltre, pone in essere attività di somministrazione di bevande o cibi ai soci medesimi mediante un suo spaccio o bar interno, solo quest'ultima attività è da considerarsi commerciale, perché non rientra tra le finalità istituzionali, dell'associazione.

Infatti, se tra le finalità istituzionali fosse compresa anche un'attività commerciale, l'associazione non potrebbe più assumere le veste di ente non commerciale.

Rientra, invece, tra le finalità istituzionali l'uso degli impianti a favore dei soci e, come tale, il provento che se ne trae non va considerato commerciale.

Con la cennata Ris. n. 38/E del 2010, l'Agenzia delle entrate, con riferimento alle attività effettuate dalle asd nei confronti dei *"frequentatori e praticanti"* che non rivestono la qualifica di soci, ha precisato che la disposizione agevolativa si applica *"a condizione che i destinatari delle attività risultino "tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali" (CONI, federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva).*

Occorre naturalmente che si tratti delle attività direttamente collegate agli scopi istituzionali, dovendosi escludere la possibilità che vengano sottratti all'imposizione i compensi pagati a fronte di prestazioni accessorie o collegate solo in via indiretta o eventuale agli scopi istituzionali.

Qualora, invece, prosegue la Risoluzione, "le cessioni di beni e le prestazioni di servizi vengano effettuate nei confronti di soggetti che non rivestono la qualifica di soci né siano tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, le stesse assumono rilevanza ai fini reddituali"

Con la medesima Ris. n. 38/E, l’Agenzia delle entrate ha escluso, su apposito quesito postole, che le prestazioni relative al bagno turco ed all’idromassaggio non possano rientrare nell’ambito applicativo dell’art. 148, comma 3 del TUIR, *“in quanto dette prestazioni non si pongono direttamente come naturale completamento dell’attività sportiva, potendo le stesse essere rese anche separatamente e indipendentemente dall’esercizio di detta attività”*

3.2.1 – Effettività del rapporto associativo

L’effettività del rapporto associativo costituisce presupposto essenziale per il riconoscimento alle associazioni sportive dei benefici fiscali.

È necessario il rispetto sostanziale delle disposizioni recate dallo statuto nel quale devono essere espressamente riportate le clausole recate dal comma 18 dell’art. 90 della legge n. 289/2002. Pertanto, l’associazione decade dalle agevolazioni quando viene violato il principio di democrazia interna, in presenza, ad esempio, di quote differenti in funzione del diritto alla fruizione di beni e servizi ai soci e/o in presenza di esercizio limitato al diritto di voto dovuto a categorie privilegiate di soci.

Con le Circolari n. 9/E del 24 aprile 2013 e **n. 18/E del 1° agosto 2018 (vedasi precedente punto 1.2.2.2)**, l’Agenzia delle entrate si è espressa sulla violazione degli obblighi statutari con particolare riguardo alla democraticità ed uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, ma, pur ribadendo che l’effettività del rapporto associativo costituisce presupposto essenziale per il riconoscimento alle asd dei benefici fiscali previsti dalla vigente normativa, ha attenuato la rigidità della norma allorchè vengono rilevati elementi di natura puramente formali, quali, ad esempio, la non rituale convocazione dell’assemblea, l’assenza dei nomi dei partecipanti nei verbali di assemblea, il mancato inserimento dei nomi degli associati nel libro soci, ecc.

Comunque, al fine di evitare possibili contestazioni in ordine alla democraticità partecipativa, in assenza della quale potrebbero essere sollevate perplessità da parte dell’agenzia delle entrate circa l’esclusione dalle agevolazioni previste per lo sport dilettantistico, è opportuno tenere i libri sociali (soci, assemblee, Consiglio direttivo) in ordine, soprattutto in merito allo svolgimento delle assemblee ed ai relativi verbali.

3.3 - Classificazione dei proventi

I proventi più ricorrenti che affluiscono alle asd possono essere così suddivisi: non commerciali e commerciali.

3.3.1 - Proventi non commerciali

Non sono considerati commerciali e, quindi, non sono assoggettati ad imposta:

- a) - le quote associative ed i contributi dei soci;
- b) - i contributi da enti pubblici (comuni, province, CONI, FIGC, ecc.);
- c) - i contributi da terzi, e le erogazioni liberali.
- d) - i proventi cd. "decommercializzati"
- e) - i proventi derivanti da attività svolte nei confronti dei soci e di altre asd

3.3.1.1 - Quote associative e contributi dei soci

Le quote associative non sono soggette ad IVA e non concorrono a formare il reddito complessivo dell'associazione sportiva.

Si riporta di seguito sull'argomento lo stralcio della risoluzione n. 108/E, emanata il 6 luglio 1996 dall'amministrazione finanziaria, Direzione Centrale Affari Giuridici e C.T., tuttora valida.

Applicabilità a somme corrisposte dai soci ai circoli sportivi. Quesito della Federazione italiana Golf.

La Federazione Italiana Golf con istanza diretta alla scrivente ha chiesto di conoscere il trattamento tributario da riservare, agli effetti dell'IVA e delle imposte sui redditi, a determinati rapporti instaurati dai circoli sportivi ad essa affiliati, aventi natura giuridica di associazioni non riconosciute senza fini di lucro costituite ai sensi dell'art. 36 c.c.

.....omissis.....

Il primo quesito concerne, in particolare, il regime delle quote associative e dei corrispettivi specifici versati dai soci ai circoli.

.....omissis.....

Al riguardo, la scrivente ritiene che le nuove prescrizioni, che richiedono nei soci la minore età, o, per i maggiorenni, determinate posizioni qualificate in seno all'associazione, condizionino l'esclusione da IVA delle sole cessioni di beni e prestazioni di servizi rese dai circoli ai soci dietro versamento di corrispettivi specifici, ferma restando in ogni caso la non

assoggettabilità al tributo delle quote associative ordinariamente versate dai soci per l'adesione all'organismo associativo.

A tale conclusione conduce in primo luogo la collocazione della disposizione introdotta dalla legge n. 537/1993 che ne rende palese l'incidenza sulle sole cessioni e prestazioni rese dall'associazione dietro percezione di corrispettivi specifici.

.....omissis.....

Il secondo quesito riguarda il trattamento IVA da riservare ai cosiddetti «green fees» ossia alle quote pagate alle Associazioni golfistiche dai soci di altri circoli, anch'essi affiliati alla Federazione Italiana Golf, al fine di poter frequentare ed usufruire, per una durata giornaliera, delle strutture dell'Associazione ospitante.

.....omissis.....

Il trattamento di esclusione dall'IVA può esser applicato, quindi, alle prestazioni rese dalle Associazioni golfistiche nei confronti dei soci di altri circoli affiliati alla Federazione Nazionale Golf, solo quando i destinatari delle prestazioni, se maggiorenni di età, godano, in seno al proprio circolo di appartenenza, dei diritti cui la vigente formulazione dell'art. 4, 4° comma del D.P.R. n. 633/1972 fa espresso riferimento.

.....omissis.....

Il verificarsi delle dette condizioni deve, comunque, risultare da idonea documentazione ovvero anche da specifiche annotazioni nelle scritture contabili alla cui tenuta sono obbligati gli organismi di cui trattasi.

Il terzo quesito concerne, infine, il regime tributario applicabile ai corrispettivi (cosiddetti «green fees») pagati ai circoli sportivi nazionali da giocatori stranieri, soci di circoli golfistici esteri affiliati alle rispettive federazioni nazionali, federazioni a loro volta aderenti agli organismi sovranazionali, Federazione Europea di Golf e Federazione Internazionale. Tali corrispettivi, come nell'ipotesi in precedenza esaminata, vengono versati a fronte della messa a disposizione giornaliera delle strutture del circolo ospitante.

Al riguardo, ritiene la scrivente che le prestazioni rese dai circoli sportivi nei confronti di giocatori stranieri debbano essere in ogni caso assoggettate all'imposta sul valore aggiunto, con applicazione dell'aliquota ordinaria del 19% (oggi, 20%).

.....omissis.....

Analoghi criteri si rendono applicabili anche ai fini della imposizione diretta attesa la corrispondente integrazione apportata, come detto, al 3° comma dell'art.111 del D.PR. n. 917/1986.

È opportuno segnalare anche la sentenza n. 170 del 4 luglio 2017 della Commissione Tributaria provinciale di Reggio Emilia con la quale è stato accolto il ricorso proposto da una associazione sportiva contro l'accertamento dell'Agenzia delle entrate la quale " *assume che con l'iscrizione gli associati pur ricevendo la tessera per poter fruire delle attrezzature dovessero pagare una ulteriore quota per tempo e tipologia di servizio richiesto...*" con conseguente accertamento ai fini IRES, IRAP e IVA.

I giudici di Reggio Emilia, annullando l'accertamento, hanno, invece, ritenuto che il fatto di essere associati e di aver versato la quota associativa non preclude il diritto a partecipare a tutte le attività poste in essere dall'associazione con il versamento di una quota ulteriore destinata a coprire la quota di costo che l'associazione sopporta per l'iniziativa cui il socio partecipa.

3.3.1.2 - Contributi da enti pubblici (comuni, province, CONI, FIGC, ecc.) e privati. Contributi per l'ammodernamento degli impianti

Se i contributi vengono espressamente corrisposti per l'esercizio dell'attività sportiva, che costituisce la primaria finalità istituzionale dell'associazione, e non per l'espletamento dell'eventuale attività commerciale, quale è considerata, ad esempio, quella spettacolistica, i contributi non vanno assoggettati ad IVA né alle imposte sui redditi.

A tale fine è necessario che nella delibera degli enti eroganti venga espressamente indicato che l'erogazione ha luogo per l'espletamento delle finalità sportive (istituzionali).

L'ente erogante non dovrà, in tal caso, applicare la ritenuta del 4% prevista dall'art. 28 del D.P.R. n. 600/1973. In tal senso si è più volte espresso il Ministero delle finanze. Ovviamente, il soggetto percipiente deve utilizzare il contributo ricevuto rispettando la delibera dell'erogazione.

In caso contrario gli importi devono concorrere alla determinazione del reddito.

Ovviamente, se il contributo viene erogato per la manutenzione del campo o per sopperire alle spese di esercizio (c/esercizio), esso assume la natura «commerciale» e deve essere assoggettato alla predetta ritenuta del 4% da parte dell'ente erogante nonché ad imposizione da parte dell'associazione che lo riceve salvo che l'attività svolta dall'associazione non assuma alcun connotato di commercialità.

Infatti in tal caso il contributo non andrà soggetto a ritenuta né ad imposizione alcuna.

Allorché si tratti di contributi erogati per l'acquisto di beni strumentali non va applicata la ritenuta.

Sull'applicabilità o meno della ritenuta del 4% di cui all'art. 28 del D.P.R. n.600/1973, è intervenuta la «Finanziaria 2003» che, con il comma 4 dell'art. 90, ha disposto che il CONI, le federazioni sportive nazionali e gli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI *non sono obbligati* ad operare la medesima ritenuta del 4% a titolo d'acconto sui contributi erogati alle società ed alle asd. La disposizione è stata confermata con l'art. 12 del D.Lgs. n. 36/2021, che, però, dispone diversamente affermando che *la ritenuta non si applica*.

E' da ritenere, proprio per la diversa formulazione della norma, che, ancorché i contributi stessi siano erogati non solo per il perseguimento delle finalità istituzionali ma anche per l'espletamento di attività commerciali, la ritenuta non deve essere applicata; e ciò a prescindere dalla natura del soggetto percipiente.

Infatti, sia che il contributo venga erogato ad una asd che ad una società sportiva dilettantistica costituita in forma di società di capitali senza fine di lucro, i soggetti eroganti (CONI, federazioni, ecc.) sono devono applicare la ritenuta.r

Resta, comunque, fermo quanto disposto dall'art. 28, secondo comma del D.P.R. n. 600/1973, in base al quale sui contributi erogati dalle regioni, province e comuni e dagli altri enti pubblici e privati, corrisposti ad imprese, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali, deve essere operata, con obbligo di rivalsa, la ritenuta del 4% a titolo di acconto dell'IRES.

Restano conseguentemente assoggettati alla ritenuta in argomento tutti i contributi, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali, corrisposti alle **società sportive dilettantistiche di capitali** senza fine di lucro dagli enti suddetti. **Per quanto riguarda, invece, le asd**, rimangono assoggettati alla ritenuta del 4% solo i contributi corrisposti dai predetti enti se espressamente destinati allo svolgimento delle attività commerciali.

La norma recata dal comma 4 dell'art. 90 della legge n. 289/2002, e dall'art. 12 del D.Lgs. n. 36/2021 prevede che il CONI, le Federazioni sportive e gli enti di promozione sportiva di non debbano applicare la ritenuta alla fonte a titolo di acconto, ma non sottrae ad imposizione i contributi concessi per finalità commerciali che, pertanto, concorrono a formare il reddito d'impresa del soggetto percipiente.

In tal senso si è pronunciata l' Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 21/E del 22 aprile 2003, punto 7, che conferma, peraltro, l' indirizzo assunto in precedenza dall' amministrazione finanziaria con alcune risoluzioni. (vedasi le Risoluzioni n. 11/606 del 25 agosto 1989 e n. 11/803 dell' 11 agosto 1990),

Con la Circolare n. 34/E del 21 novembre 2013, l' Agenzia delle entrate ha, poi, precisato quale sia il trattamento, agli effetti IVA, dei contributi erogati dagli enti pubblici definendo i criteri generali per la definizione giuridica e tributaria delle erogazioni, da parte delle pubbliche amministrazioni, come contributi o corrispettivi.

“Un contributo, afferma l' Agenzia, assume rilevanza ai fini IVA se erogato a fronte di un' obbligazione di dare, fare, non fare o permettere, ossia quando si è in presenza di un rapporto obbligatorio a prestazioni corrispettive. In altri termini, il contributo assume natura onerosa e configura un' operazione rilevante agli effetti IVA quando tra le parti intercorre un rapporto giuridico sinallagmatico, nel quale il contributo ricevuto dal beneficiario costituisce il compenso effettuato o per il bene ceduto.....Di contro, l' esclusione dal campo di applicazione dell' IVA è stata ravvisata ogni volta il soggetto che riceve il contributo non diventa obbligato a dare, fare, non fare o permettere qualcosa come controprestazione”.

Con la Circolare n. 18/E del 1° agosto 2018 – punto 6.3 – l' Agenzia delle entrate si è così espressa in materia di contributi erogati da enti pubblici. L' art. 143, comma 3, lett. b) del TUIR prevede che non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito i contributi corrisposti da Pubbliche Amministrazioni agli enti non commerciali per lo svolgimento convenzionato di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi.

La norma, afferma l' Agenzia delle entrate, non opera alcuna distinzione tra contributi a fondo perduto e contributi che hanno natura di corrispettivi. Rientrano, pertanto, nella sfera applicativa dell' agevolazione anche i contributi che assumono la natura di corrispettivi.

Precisa, poi, l' Agenzia che l' art. 143 del TUIR è applicabile soltanto alle associazioni (enti non commerciali) **e non alle società sportive dilettantistiche** senza fine di lucro dal momento che queste, ancorchè non perseguano il fine di lucro, mantengono dal punto di vista fiscale, la natura commerciale e sono escluse, pertanto, in via di principio – salvo quanto detto in precedenza in relazione all' art. 148, comma 3, del TUIR -

dall'ambito applicativo delle disposizioni relative agli enti non commerciali.

I contributi alle asd non concorrono alla formazione del reddito complessivo e, quindi, al plafond dei 400 mila euro mentre quelli erogati alle ssd rientrano, essendo tassabili, nel plafond medesimo.

Il regime agevolativo recato dall'art. 143, comma 3, lett. b) del TUIR, prosegue l'Agenzia delle entrate nella Circolare n. 118/E, opera solo agli effetti IRES. Per quanto riguarda, invece, il trattamento fiscale dei contributi in argomento ai fini IVA, gli stessi contributi sono sottoposti a tale ultima imposta nel caso in cui si configurino **corrispettivi** per prestazioni di servizi o cessione di beni.

Nel caso in cui i contributi corrisposti ad una associazione sportiva dilettantistica in regime della legge n. 398/901, siano esclusi dall'IRES ma rilevino solo agli effetti IVA, l'imposta sarà dovuta secondo il regime forfettario previsto dalla medesima legge n. 398/91, ferma restando la non concorrenza ai fini del plafond per l'accesso al regime agevolativo di cui alla stessa legge n. 398.

-Contributo sotto forma di credito d'imposta per ammodernamento degli impianti.

Con il comma 352 della legge 27 dicembre 2017, n. 205 - di bilancio 2018 -, sono state apportate modifiche al D.Lgs. 9 gennaio 2008, n. 9, ed in particolare all'art. 22 al quale è aggiunto il comma 3-bis, che prevede che alle società di calcio appartenenti alle Leghe di serie B, Pro e **Dilettanti**, che hanno beneficiato della mutualità, che intendono ammodernare gli impianti calcistici, in regime di proprietà o di concessione amministrativa, è riconosciuto **un contributo – sotto forma di credito d'imposta – nella misura del 12%** dell'ammontare degli interventi di ristrutturazione degli impianti medesimi, sino ad un massimo di 25 mila euro.

Con Risoluzione n. 95/E del 20 novembre 2019, l'Agenzia delle entrate ha definito i criteri e le modalità per la concessione e fruizione dell'agevolazione.

In particolare, il credito d'imposta deve essere utilizzato esclusivamente in compensazione e l'ammontare del credito utilizzato in compensazione non deve eccedere l'importo concesso dall'Ufficio per lo Sport presso la Presidenza del Consiglio.

Il codice tributo per l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta è : 6907.

3.3.1.2.1 - Obblighi di trasparenza e pubblicità dei rapporti con P.A.

I commi da 125 a 129 dell'art. 1 della legge n. 124 del 4 agosto 2017, hanno introdotto l'**obbligo** per alcuni soggetti, tra i quali **le associazioni**, le Onlus e le fondazioni, che intrattengono rapporti economici con le pubbliche amministrazioni nonché con società controllate di diritto e di fatto direttamente o indirettamente da P.A., **di pubblicare entro il 28 febbraio di ogni anno**, nei propri siti o portali digitali, le informazioni relative a sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e comunque vantaggi economici di qualunque genere, di importo considerato superiore a 10 mila euro, ricevuti dalle medesime P.A. e dai medesimi soggetti, nell'anno precedente.

Con Circolare n. 2 dell'11 gennaio 2019, il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali - Direzione Generale del Terzo Settore -, a seguito del parere espresso dal Consiglio di Stato n. 1449/2018 -, ha fornito alcune indicazioni operative finalizzate al puntuale adempimento della misura normativa in argomento.

La predetta Circolare ha come destinatari i soggetti del Terzo Settore e dalla medesima Circolare nulla si evince in ordine alla possibilità che destinatari dell'obbligo normativo in parola possano essere anche le associazioni sportive dilettantistiche.

Tuttavia, è opportuno considerare che la disposizione recata dalla legge n. 124 del 2017, fa esplicito riferimento, tra l'altro, oltre alle imprese, alle associazioni in genere e, pertanto, si reputa opportuno presumere che anche le associazioni sportive dilettantistiche, ancorchè non iscritte nel Registro del Terzo Settore, debbano adempiere agli obblighi in oggetto.

Sull'argomento si riporta la Circolare n. 24 del 20 novembre 2019 della LND riassuntiva della normativa al riguardo emanata nel tempo.

“Si fa seguito alle Circolari emanate nel 2019 da questa Lega n. 33 del 4 febbraio, n. 50 del 10 maggio e n. 9 del 5 luglio per fornire ulteriori chiarimenti in merito alle disposizioni legislative che hanno introdotto l'obbligo della “trasparenza” in caso di acquisizione di contributi erogati dalle pubbliche amministrazioni.

Queste le norme così come si sono succedute nel tempo.

1 – Legge n. 124 del 4 agosto 2017

I commi da 125 a 129 della legge n. 124/2017 hanno introdotto l'obbligo per taluni soggetti, (associazioni di protezione ambientale, associazioni dei consumatori e degli utenti, imprese in generale) tra i quali le associazioni e le fondazioni, di pubblicare entro il 28 febbraio di ogni anno nei propri siti o portali digitali, le informazioni relative a

sovvenzioni, contributi, incarichi retribuiti e, comunque, vantaggi economici di qualunque genere, di importo considerato superiore a 10 mila euro, ricevuti dalle pubbliche amministrazioni nonché dalle società controllate di diritto e di fatto, direttamente o indirettamente, dalle pubbliche amministrazioni stesse. Una diversa forma di pubblicazione è prevista, invece, per le società tenute alla redazione della nota integrativa del bilancio che adempiono all'obbligo della pubblicazione con il deposito del bilancio e della nota integrativa alla Camera di Commercio.

Richiamando il contenuto illustrativo della Circolare n. 2 dell'11 febbraio 2019 del Ministero del Lavoro e della Previdenza Sociale – D.G. del Terzo settore -, venne, con la Circolare n. 33 del 4 febbraio 2019 di questa Lega, precisato che:

a - le disposizioni interessano anche le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza fine di lucro;

b - sono soggette all'obbligo di comunicazione anche le somme erogate a titolo di corrispettivo;

c - il criterio di contabilizzazione da seguire è quello di **cassa** – importi introitati nell'anno solare precedente, dal 1° gennaio al 31 dicembre – indipendentemente dall'anno di competenza;

d - i contributi del 5 per mille sono anch'essi oggetto dell'obbligo di pubblicazione;

e - per quanto attiene al valore al disotto del quale – 10.000 euro – non sussiste l'obbligo di pubblicità, detto importo – sempre secondo il Ministero del Lavoro – deve intendersi cumulativamente, cioè deve essere riferito al totale dei vantaggi ricevuti cosicché *“andranno pubblicati gli elementi informativi relativi a tutte le voci che, nel periodo di riferimento, hanno concorso al raggiungimento o al superamento di tale limite, quantunque il valore della singola erogazione sia inferiore a 10.000 euro”*.

f - le informazioni da pubblicare devono contenere:

1 - Denominazione e codice fiscale del soggetto ricevente;

2 - denominazione e codice fiscale del soggetto erogante;

3 - somma incassata (per ogni singolo rapporto giuridico sottostante);

4 - data dell'incasso;

5 – causale;

g - la disciplina è applicabile dal 2019 e che la pubblicazione va effettuata entro il 28 febbraio;

h - l'inosseranza dell'obbligo da parte dei soggetti senza fine di lucro, secondo il Ministero del Lavoro, non comporta sanzioni.

2- Decreto Legge n. 34 del 30 aprile 2019, convertito in Legge n. 58 del 28 giugno 2019

L'art. 35 del D.L. n.34/2019, nel testo della Legge di conversione n. 58/2019, ha sostituito i commi da 125 a 129 della legge n. 124/2019 di cui al precedente punto 1.

Per effetto delle nuove disposizioni, i soggetti, tra i quali le associazioni, che ricevono sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti in denaro o in natura **“non aventi carattere generale e privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria”** effettivamente erogate dalle pubbliche amministrazioni nonché dai soggetti di cui all'art. 2-bis del decreto legislativo n. 33/2013, nell'esercizio precedente, hanno l'obbligo della **“trasparenza”**.

I soggetti obbligati sono quelli già menzionati nella legge n. 124/2017; è soltanto chiarito, con il comma 125-bis dell'art. 35, che i soggetti che esercitano le attività di cui all'art. 2195 del codice civile (tra cui le attività commerciali e, quindi, anche le società sportive dilettantistiche senza fine di lucro) pubblicano nelle note integrative del bilancio d'esercizio e dell'eventuale bilancio consolidato, gli importi e le informazioni relativi ai sussidi, contributi, ecc., non aventi carattere generale e privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria; i soggetti che, invece, redigono il bilancio ai sensi dell'art. 2435-bis del c.c. e quelli comunque non tenuti alla redazione della nota integrativa, assolvono all'obbligo della “trasparenza” mediante pubblicazione delle medesime informazioni ed importi, **entro il 30 giugno di ogni anno**, sui propri siti internet, secondo modalità liberamente accessibili al pubblico, o, in mancanza di questi ultimi, sui portali digitali delle associazioni di categoria di appartenenza.

Rispetto alla precedente normativa (di cui al numero 1), **non** rientrano, quindi, nell'obbligo i vantaggi ricevuti dalla pubblica amministrazione sulla base di un **regime generale** (agevolazioni fiscali, contributi dati a tutti i soggetti che soddisfano determinati condizioni) **né le attribuzioni che costituiscono corrispettivo per una prestazione resa, una retribuzione per un incarico ricevuto oppure che sono dovute a titolo di risarcimento**. Per “Pubblica Amministrazione” si intendono, in base all'art.1, comma 2, del d. lgs. n. 165/2001, fra l'altro, tutte le amministrazioni dello Stato, ivi compresi gli istituti e le scuole di ogni ordine e grado, le aziende ed amministrazioni dello Stato ad ordinamento autonomo, le Regioni, le Province, i Comuni, le Comunità

montane, gli IACP, le Camere di Commercio e gli enti del Servizio Sanitario nazionale.

Come nella formulazione originaria, resta invariato il comma 127 che fissa la soglia di 10.000 euro al disotto del la quale gli obblighi di “trasparenza” non trovano applicazione.

Viene confermato, con le parole “*effettivamente erogate*”, che la rendicontazione deve essere effettuata con il **criterio di cassa**.

Il termine entro il quale va adempiuto l’obbligo, precedentemente fissato al 28 febbraio, è stabilito al 30 giugno di ogni anno.

Per quanto riguarda le imprese, il nuovo comma 125-bis indica che l’obbligo di pubblicare tutte le informazioni rilevanti nella nota integrativa del bilancio di esercizio e dell’eventuale bilancio consolidato riguarda tutti i soggetti tenuti ad iscriversi al registro delle imprese ai sensi dell’art. 2195 del c.c.. Tuttavia le società che redigono il bilancio in forma abbreviata ai sensi dell’art. 2435-bis del c.c. e i **soggetti che, comunque, non sono tenuti alla redazione della nota integrativa** assolvono l’obbligo di trasparenza mediante la pubblicazione delle informazioni nei propri siti internet, come sopra già riportato.

Quando la pubblicazione avviene nella nota integrativa, i tempi sono quelli dell’approvazione dei bilanci annuali. **Quando, invece, le informazioni sono pubblicate sui siti internet, il termine per adempiere l’obbligo è il 30 giugno di ogni anno.**

La norma trova la prima applicazione con i bilanci d’esercizio e consolidato relativi all’esercizio 2018 mentre le imprese tenute alla pubblicazione sui siti internet o sui portali digitali sono tenute al rispetto dell’adempimento, **per l’anno solare 2018, entro e non oltre il 30 giugno 2019.**

Resta confermato quanto riportato nelle lettere c), d), e) ed f) del precedente punto 1.

Regime sanzionatorio

Modifiche sono state apportate riguardo al regime sanzionatorio.

Il nuovo comma 125-ter precisa che l’inosservanza degli obblighi di “trasparenza” comporta sanzioni, oltre che per **le imprese, e, quindi, per le società sportive dilettantistiche, anche per i soggetti senza fine di lucro come le associazioni e, quindi, per le associazioni sportive dilettantistiche.**

Inoltre, rispetto alla precedente formulazione, il nuovo comma 125-ter stabilisce che la sanzione, in caso di inosservanza degli obblighi, è pari all’1% degli importi ricevuti con un minimo di 2.000 euro con la sanzione accessoria dell’adempimento all’obbligo di pubblicazione. Qualora il

trasgressore non ottemperi all'obbligo di pubblicazione entro 90 giorni dalla contestazione, **si applica la sanzione della restituzione integrale delle somme ricevute a beneficio dei soggetti eroganti.**

Infine, il nuovo comma 125-ter fissa al 1° gennaio 2020 il termine a partire dal quale l'inosservanza dell'obbligo comporta l'irrogazione delle sanzioni. Per l'anno 2021, detto termine è stato prorogato al 1° gennaio 2022 (art. 11-sexiesdecies D.L. n. 52 del 22 aprile 2021).

Va tenuto, comunque, presente che entro il 30 giugno 2021 dovranno essere pubblicati gli importi in argomento effettivamente incassati nel periodo 1° gennaio-31 dicembre 2020, ancorchè non sussista sanzione per effetto dell'art. 11-sexiesdecies sopra riportato.

Il criterio di contabilizzazione da seguire è quello di cassa con la conseguenza che andranno pubblicate le somme effettivamente introitate nell'anno solare precedente, dal 1° gennaio al 31 dicembre, indipendentemente dall'anno di competenza cui le medesime somme si riferiscono.

3.3.1.2.2 - Contributi ad imprese che effettuano erogazioni liberali per interventi su impianti sportivi –

Con i commi da 363 a 366 della legge di bilancio 2018 - legge n. 205/2017 – venne prevista l'erogazione di un contributo a tutte le imprese che effettuano erogazioni liberali finalizzate ad interventi di restauro o di ristrutturazione di impianti sportivi pubblici anche se destinati a soggetti concessionari. Il contributo, erogato sotto forma di credito d'imposta a favore dell'impresa erogatrice, era pari al 50% dell'importo della liberalità erogata nel 2018 nel limite massimo di 40.000 ed entro il 3 per mille dei ricavi. Il credito d'imposta era utilizzabile solo in compensazione in tre rate di pari importo dal 2018.

Il soggetto beneficiario aveva l'obbligo di dare immediata comunicazione alla Presidenza del Consiglio dei Ministri della percezione dell'erogazione nonché della destinazione delle somme ricevute. Inoltre, doveva dare adeguata pubblicità circa l'erogazione ricevuta e doveva comunicare all'Ufficio per lo Sport entro il 30 giugno successivo all'erogazione e fino all'ultimazione dei lavori, lo stato di avanzamento dei lavori rendicontando le modalità di utilizzo delle somme percepite.

Il codice tributo per l'utilizzo in compensazione nel Mod. F 24 è **“6982”** denominato **“Credito d'imposta per interventi di restauro, risanamento conservativo e ristrutturazione di impianti sportivi pubblici- SPORT BONUS – art. 1, comma 363, della legge 27 dicembre 2017, n. 205”**.

Successivamente, con i commi da 621 a 626 della legge di bilancio 2019 – legge n. 145/2018 - è stato stabilito che per le erogazioni liberali in denaro effettuate da privati nel corso del 2019 per interventi di manutenzione e restauro di impianti sportivi pubblici e per la realizzazione di nuove strutture sportive pubbliche, spetta un **credito d'imposta – bonus sport – in misura pari al 65% delle erogazioni effettuate anche nel caso in cui siano destinate ai soggetti concessionari o affidatari degli impianti medesimi. Il credito è riconosciuto alle persone fisiche e agli enti non commerciali nel limite del 20% del reddito imponibile e ai soggetti titolari di reddito d'impresa nel limite del 10 per mille dei ricavi annui ed è ripartito in 3 quote annuali di pari importo. Come previsto dal DPCM attuativo del 30 aprile 2019, la domanda per ottenere il riconoscimento del credito d'imposta, da effettuarsi su apposito modello scaricabile dalla Sezione *modulistica* dello Sport Bonus, va inviata esclusivamente via PEC all'indirizzo ufficiosport@pec.governo.it. L'Ufficio per lo Sport invierà alla PEC del richiedente un numero di codice seriale identificativo ed univoco. Detto numero sarà sempre indicato nelle comunicazioni che farà l'Ufficio per lo Sport circa l'esito della domanda.**

I soggetti beneficiari delle erogazioni liberali in argomento comunicano, con apposito modulo, entro dieci giorni dal ricevimento dell'erogazione all'Ufficio per lo Sport, presso la Presidenza del Consiglio dei Ministri, l'ammontare delle somme ricevute e la loro destinazione. Entro il 30 giugno di ogni anno e fino all'ultimazione dei lavori di manutenzione, restauro o realizzazione di nuove strutture, comunicano all'Ufficio dello Sport medesimo lo stato di avanzamento dei lavori con rendicontazione di utilizzo delle somme ricevute.

L'agevolazione è stata riproposta con la legge di bilancio 2020, n. 160/2019, per l'anno 2020.

3.3.1.3 - Contributi da terzi ed erogazioni liberali

I contributi percepiti dalle associazioni sportive, erogati da terzi (persone fisiche, imprese, ecc.), esclusivamente per l'espletamento delle finalità istituzionali e che non siano utilizzati per l'attività commerciale, non sono considerati ai fini IVA e ai fini delle imposte sui redditi, commerciali, **sempre che non costituiscano il corrispettivo di una qualsiasi prestazione.**

Pertanto, se, ad esempio, una banca eroga ad una associazione un contributo, questo non assume la natura di provento commerciale

sempreché non presupponga una prestazione pubblicitaria o di sponsorizzazione in quanto in tal caso il provento diviene «commerciale».

In ordine alla disciplina dei contributi da terzi si riporta la Ris. 5 agosto 1995, n. 228, del Ministero delle finanze - Dipartimento delle Entrate - D.C.AA.GG. e C.T.

Ris. Min. Fin. n. 228 - prot.III-7-1015/95 del 5 agosto 1995 - IVA - Trattamento tributario applicabile ai contributi pro-rifugi corrisposti dai frequentatori non soci del CAI-

*Con nota 9 giugno 1995, n. III -7-697/95, avente per oggetto il trattamento tributario applicabile, agli effetti dell'IVA, al contributo di L. 3.000, di competenza del Club Alpino Italiano (CAI), versato dai frequentatori dei rifugi **non soci del CAI**, in occasione delle prestazioni rese nei loro confronti dai gestori di rifugi alpini, la scrivente ha precisato che la predetta somma concorre alla determinazione della base imponibile IVA delle prestazioni fornite, nella considerazione che, quand'anche l'ente in oggetto non effettui, a favore dei frequentatori non soci, alcuna prestazione di servizi, pur tuttavia non può rilevarsi che la causa dell'obbligazione relativa al pagamento della quota di competenza dell'ente medesimo risiede nelle prestazioni rese dai singoli gestori dei rifugi.*

Pertanto la scrivente ha ritenuto di poter individuare una diretta connessione fra le predette prestazioni, aventi natura commerciale, e l'intero corrispettivo pagato, con l'effetto che anche la quota destinata al CAI concorre a determinare la base imponibile delle prestazioni rese.

Successivamente, l'ente in discorso ha fatto presente che il proprio Consiglio centrale, nella riunione del 24 giugno 1995, ha deliberato la natura volontaria e non obbligatoria del predetto contributo ed ha chiesto di conoscere in merito le definitive determinazioni della scrivente.

Sulla base della richiamata deliberazione del CAI che ha modificato la natura del contributo di propria pertinenza, che viene ora corrisposto senza alcun vincolo obbligatorio dai non soci, ritiene la scrivente che il medesimo esula dalla sfera impositiva del tributo, in quanto è venuta meno la diretta connessione tra il corrispettivo dovuto per le singole prestazioni rese nei rifugi e le dette erogazioni liberali corrisposte dai frequentatori non soci e finalizzate alla manutenzione dei rifugi.

Anche le erogazioni liberali vanno ricondotte nella disciplina dei cd. contributi.

Infatti, pure in siffatta ipotesi, manca la corrispettività delle prestazioni che costituisce uno degli elementi distintivi della commercialità, basata

questa sulla sinallagmaticità esistente tra le parti che origina obbligazioni reciproche.

È, pertanto, da ritenere che le erogazioni liberali, come i contributi, vadano escluse ai fini della determinazione del reddito, dal novero dei proventi commerciali delle asd ma **non** delle società sportive dilettantistiche di capitali i cui proventi, tutti, concorrono alla determinazione del reddito fatta eccezione per quei proventi esclusi per espressa disposizione di legge (vedasi Circolare 21/E del 22 aprile 2003 - punto 3.1.1).

Anche per ciò che concerne la particolare disciplina recata dalla legge n. 398/91, i contributi e le erogazioni liberali in argomento sono esclusi dalla base imponibile delle asd sulla quale si applica il coefficiente di redditività del 3% e, proprio dal disconoscimento del requisito della commercialità, discende che gli stessi proventi non concorrono alla determinazione del plafond di 400.000 euro, limite sopra il quale non è possibile fruire della stessa legge n. 398/91.

Giova, infatti, rilevare che nella Circ. 11 febbraio 1992. n. I della D.G. Imposte Dirette veniva precisato che erano da ricondursi nel plafond medesimo «tutti i proventi di cui all'art. 53 del D.P.R. n. 917 del 22 dicembre 1986, sempreché assumano, per l'attività svolta in argomento, natura commerciale, nonché le eventuali sopravvenienze attive di cui al successivo art. 55 del medesimo T.U.I.R., relative alle attività commerciali esercitate».

Dal preciso riferimento alle «sopravvenienze attive relative alle attività commerciali esercitate» discende l'esclusione delle erogazioni liberali dal concorso alla formazione del plafond dei 400.000 euro, qualunque sia il loro importo.

3.3.1.4- Proventi non commerciali «ex lege», cd. “decommercializzati”

Sono non commerciali o, comunque, considerati tali tutti quei proventi che, per effetto di specifiche disposizioni legislative, sono «**decommercializzati**» nonché quelli che non concorrono alla determinazione del reddito quali, ad esempio, «**il premio di addestramento e formazione tecnica**», già indennità di preparazione e promozione, di cui all'art.6 della legge n. 91/1981, sostituito con l'art. 1 del D.L. 20 settembre 1996, n. 485, convertito dalla legge 18 novembre 1996, n. 586. **Detto premio, ai sensi dell'art. 3 della legge n. 398/1991, anch'esso sostituito dall'art. 2 della predetta legge n. 586/1996, se percepito dalle asd che optano per la medesima legge n. 398/1991, non**

è assoggettato a tassazione ai fini delle imposte sul reddito. Lo stesso provento, invece, è «commerciale» se percepito da una asd che non opta per la legge n. 398/1991.

Per effetto dell'art.15, quarto comma, della legge 23 marzo 1981, n. 91, le somme versate a titolo di premio di addestramento e formazione tecnica «sono equiparate alle operazioni **esenti da IVA** ai sensi dell'art. 10 del D.P.R. n. 633/1972» sia che trattasi di società che di associazioni.

Tra i proventi cosiddetti «decommercializzati» trovano collocazione:

a) Proventi da attività occasionali

Il comma 3 dell'art. 143 del T.U.I.R. prevede che non concorrono alla formazione del reddito degli enti non commerciali e, quindi, delle asd:

a) -i fondi pervenuti agli enti stessi a seguito di raccolte pubbliche effettuate **occasionalmente**, anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione;

b) -i contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche ai predetti enti per lo svolgimento convenzionato di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi.

Le attività indicate nell'art. 143, comma 3, lett. a) del TUIR sono escluse dall'IVA ed esenti da ogni altro tributo (art. 2, comma 2, D.Lgs. n. 460 del 4 dicembre 1997).

Il successivo art. 8 del medesimo D.Lgs. n. 460/1997, prevede, poi, che, indipendentemente dalla redazione del rendiconto annuale, gli enti non commerciali che effettuano raccolta pubblica di fondi, **devono redigere entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio un apposito e separato rendiconto** corredato di redazione illustrativa. dal quale devono risultare le entrate e le uscite relative a ciascuna delle celebrazioni o ricorrenze.

Pertanto, come ulteriormente ribadito con la richiamata **Ris. n. 126/E del 16 dicembre 2011**, è obbligatoria per gli enti non commerciali che svolgono anche attività di carattere commerciale e introitano proventi dalla raccolta pubblica di fondi, **la redazione di due distinti rendiconti:**

1 - un rendiconto annuale economico e finanziario;

2 -uno specifico rendiconto in relazione alle raccolte pubbliche di fondi effettuate occasionalmente in concomitanze di ricorrenze, celebrazioni e campagne di sensibilizzazione.

La stessa Risoluzione precisa, poi, che laddove un ente non commerciale non abbia esercitato alcuna delle predette raccolte, lo stesso non sia tenuto alla redazione dello specifico rendiconto.

Come già precedentemente accennato, una particolare disciplina è stata introdotta con l'art. 25 comma 2 della legge 13 maggio 1999, n.

133, nel testo modificato dall'art. 37 della L. 21 novembre 2000, n. 342, per i proventi delle società e delle associazioni sportive che optano per l'applicazione della legge n. 398 /1991 trattata nel successivo Cap. 6.

b) Prestazioni senza specifica organizzazione (art. 143, comma I del T.U.I.R.) - Scuole calcio

Non sono da considerarsi commerciali per le asd, ai sensi dell'art. 143 T.U.I.R., le prestazioni di servizi non rientranti nell'art. 2195 c.c., rese, in conformità alle finalità istituzionali, dalle associazioni sportive senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedono i costi di diretta imputazione.

L'art. 2195 c.c. sopra citato considera le seguenti attività:

- industriale, diretta alla produzione di beni o di servizi;
- intermediaria nella circolazione dei beni;
- di trasporto per terra, acqua, aria;
- bancaria o assicurativa;
- ausiliaria delle precedenti.

È da ritenere, pertanto, alla luce di quanto sopra, che, a titolo esemplificativo, **la scuola calcio, posta in essere da una asd**, - che oggettivamente è di natura commerciale come attività didattica ma che non rientra tra le attività di cui all'art. 2195 c.c. - possa non essere classificata attività commerciale ai sensi del citato art. 143, in quanto rientrante tra le finalità istituzionali della asd e sempreché venga svolta sull'impianto gestito dall'associazione stessa per l'espletamento della propria attività sportiva, concretizzando, così, il requisito della mancanza di una specifica organizzazione. Necessita, inoltre, che i corrispettivi della scuola non eccedano i costi occorrenti per espletare l'attività didattica stessa.

Ai fini IVA, i proventi delle attività didattiche, sono esenti, ai sensi dell'art. 10, punto 20), del D.P.R. n. 633/1972, se ed in quanto l'associazione sportiva abbia ottenuto il riconoscimento della federazione sportiva di appartenenza (R.M. 30 dicembre 1993, n.III-7-551 - D.G. AA.GG. e Cont. Trib.).

Sull'argomento è tornata la Direzione Regionale delle entrate per la Toscana con una nota del 24 aprile 2001, confermando l'orientamento ministeriale espresso con la Ris. del 30 dicembre 1993 e ribadendo che l'esenzione dall'IVA spetta alle *“sole prestazioni didattiche rese nell'ambito delle discipline sportive riconosciute dalle singole Federazioni nazionali organi del CONI, sottoposto per legge alla vigilanza del Ministero competente”*.

Anche l'Agencia delle Entrate, con una Ris. del 18 settembre 2001, ha confermato i precedenti orientamenti precisando che *«il requisito del riconoscimento sussiste ogni qualvolta l'attività didattica sia esercitata sotto il controllo e la vigilanza della competente Pubblica Amministrazione; il riconoscimento può essere rilasciato anche da organismi diversi sottoposti a loro volta a vigilanza e controllo da parte del Ministero competente»*.

Con successiva Risoluzione 24 giugno 2002, n. 205/E, l'Agencia delle Entrate ha confermato ancora una volta l'esenzione dall'IVA prevista dall'art. 10, comma 1, punto 20 del D.P.R. n. 633/1972, per i proventi derivanti da prestazioni didattiche concernenti l'insegnamento di discipline sportive purché svolta da scuole debitamente riconosciute dalle rispettive Federazioni sportive nazionali, organi del CONI.

Necessita, pertanto, che le società e le associazioni sportive dilettantistiche che intendono porre in essere scuole di avviamento allo sport, oggetto della loro attività, acquisiscano il predetto riconoscimento.

A tale riguardo si rileva che il CONI è posto sotto la vigilanza **della Presidenza del Consiglio dei Ministri**.

Per i proventi dall'attività didattica resa nel rispetto delle disposizioni recate dal secondo periodo del comma 1 dell'art. 143 del T.D.I.R., l'asd dovrà rilasciare ricevuta con la dicitura «esente da IVA, ex art. 10, punto 20 del D.P.R. n. 633/72». **A seguito dell'introduzione della norma esonerativa (art. 1, comma 646 della legge di bilancio 2019) le asd sono esentate dall'imposta di bollo.**

Con Ris. n. 382/E del 14 ottobre 2008, l'Agencia delle entrate, in risposta ad un interpello posto da un ente di promozione sportiva, ha espresso, nell'ambito della consulenza giuridica non produttivo degli effetti tipici dell'interpello, il parere che i corsi effettuati dalle associazioni e società sportive dilettantistiche affiliate al medesimo ente di promozione non possono fruire dell'esenzione IVA di cui al cennato art. 20, punto 10), considerato che gli stessi corsi *“non sono riconosciuti da un soggetto pubblico con le modalità previste per la specifica attività svolta né risultano specificatamente approvati e finanziati da enti pubblici”* implicitamente confermando il contenuto della Ris. n. 205/E del 2002 circa la necessità del riconoscimento dell'attività didattica relativa all'insegnamento di discipline sportive da parte di soggetti riconosciuti dalle federazioni sportive nazionali.

Ancora, con Risoluzione n. 47/E del 18 aprile 2011, l'Agencia delle entrate ha ribadito che nella prestazione devono sussistere i requisiti

oggettivi e soggettivi, e, cioè, che devono essere di natura *educativa* dell'infanzia e della gioventù, *didattica*, ivi compresa l'attività di formazione, aggiornamento, riqualificazione e riconversione professionale (oggettivo) e devono essere rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni (soggettivo). In ordine a quest'ultimo requisito, facendo riferimento alla precedente risoluzione n. 53/E del 15 marzo 2007, è stato ribadito che *alla terminologia usata dalla norma "istituti e scuole" deve essere attribuito "valore meramente descrittivo", in relazione ai soggetti che normalmente presiedono a tale attività, e non il significato di indicazione tassativa di soggetti ammessi a fruire del regime di esenzione e che l'esenzione deve ritenersi operante anche se il riconoscimento di istituti e scuole è effettuato, per ragioni di specifica competenza, da un'amministrazione dello Stato che non sia quella scolastica*. La stessa Risoluzione n. 47/E sottolinea che anche le disposizioni comunitarie che disciplinano ai fini IVA le prestazioni concernenti l'educazione dell'infanzia e della gioventù....*nello stabilire il trattamento di esenzione, individuano i soggetti ammessi a tale regime con la generica dizione di organismi, specificando che essi devono avere la natura di diritto pubblico o essere riconosciuti dallo Stato come aventi finalità didattiche.*

Recentemente, tuttavia, la Corte di Giustizia europea con sentenza del 14 marzo 2019, ha ritenuto che la nozione di insegnamento scolastico o universitario, relativa al sistema comune d'IVA deve essere interpretata nel senso che essa non comprende l'insegnamento della guida automobilistica impartito da una scuola guida ai fini dell'ottenimento delle patenti di guida per i veicoli delle categorie B e C1.

Con Risoluzione n. 79 del 2 settembre 2019, l'Agenzia delle entrate ha, tra l'altro, precisato che, secondo la Corte di Giustizia UE, "la nozione di insegnamento scolastico o universitario ai fini del regime IVA, si riferisce, in generale, a un sistema integrato di trasmissione di conoscenze e competenze avente ad oggetto un insieme ampio e diversificato di materie, nonché dall'approfondimento e allo sviluppo di tali conoscenze e di tali competenze da parte degli allievi e degli studenti, di pari passo con la loro progressione e con la loro specializzazione in seno ai diversi livelli costitutivi del sistema stesso".

Afferma ancora l'Agenzia delle entrate che i termini con i quali sono designate le esenzioni devono essere interpretati restrittivamente, dato che tali esenzioni costituiscono deroghe al principio generale stabilito dall'articolo 2 della direttiva stessa, secondo cui l'IVA è

riscossa per ogni prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso da un soggetto passivo.

A seguito, poi, della sentenza è stato emanato al riguardo l'art. 32 del D.L. n. 124/2019 che, modificando l'art. 10, primo comma, n. 20, del DPR n. 633/1972, esclude espressamente dall'esenzione IVA le prestazioni relative all'insegnamento della guida automobilistica ai fini dell'ottenimento delle patenti di guida per i veicoli delle categorie B e C1, facendo, comunque salvi, con il successivo comma 3, i comportamenti difformi adottati dai contribuenti anteriormente alla data di entrata in vigore della norma recata dal D.L. n. 124.

Per le considerazioni suesposte si può giungere alla conclusione che le prestazioni didattiche di ogni tipo, non ricomprese tra quelle espressamente previste dalla normativa europea, vadano assoggettate ad IVA, ivi compresa, è da ritenere, quella didattica sportiva, con la conseguenza che il corrispettivo di tali prestazioni non potrebbe godere più dell'esenzione IVA di cui all'art. 10, punto 20 del DPR n. 633/1972, ma dovrebbe essere assoggettato – *con notevole aggravio di spesa a carico delle famiglie* - ad IVA, senza considerare la valenza, dal punto di vista non solo dell'educazione fisica, ma anche e soprattutto di quella civica e sociale che riveste oggi, in un momento in cui la Stato non si interessa in modo particolare dell'attività sportiva dilettantistica, dell'insegnamento all'avviamento sportivo posto in essere dalle società e dalle associazioni sportive dilettantistiche.

Qualora, tuttavia, tale assunto venisse dall'Agenzia delle entrate negato, non tenendo conto che siffatto tipo di insegnamento ha valore *per lo meno uguale se non superiore* a quello lessicamente definito *scolastico*, va, comunque e però, considerato che l'attività didattica (scuola calcio, scuola nuoto, ecc.), posta in essere da una *asd*, non è **considerata commerciale** se svolta in diretta attuazione delle finalità istituzionali verso il pagamento di corrispettivi specifici degli iscritti, associati o partecipanti a condizione, però, che lo statuto sia stato correttamente predisposto. L'importo percepito a titolo di retta dagli allievi **dovrebbe**, pertanto, per effetto del combinato disposto dei commi 3 e 8 dell'art. 148 TUIR e 4 del DPR n. 633/72, completamente detassato sia ai fini IRES che IVA (vedasi successivo punto 3.3.1.5).

Infatti, è da ritenere che la non commercialità dell'attività didattica - scuola calcio - possa discendere dal dettato normativo di cui al terzo comma dell'art. 148 del TUIR, laddove viene considerata non commerciale l'attività svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti....Pertanto, l'attività

*formativa della scuola calcio può essere considerata **decommercializzata** se espressamente prevista dallo Statuto e svolta per il conseguimento delle proprie finalità istituzionali nei confronti degli allievi della scuola calcio che possono essere considerati “partecipanti”. Pertanto, poiché le somme versate dagli... o **partecipanti** non costituiscono reddito imponibile, è da ritenere che tra queste somme possano rientrare anche le iscrizioni annuali degli sportivi dilettanti che fruiscono dei servizi didattici, le quali, pertanto, non dovrebbero essere considerate imponibili a norma dell’art. 148, terzo comma del TUIR e dell’art. 4 del DPR n. 633/72.*

3.3.1.5 - Attività svolte nei confronti dei soci e di altre associazioni sportive (art. 148 T.U.I.R. e art. 4, D.P.R. n. 633/1972) - Cessione di beni nuovi prodotti per la vendita -

Come in precedenza accennato, per le asd non sono da considerare commerciali le seguenti attività espressamente previste dal terzo comma dell’art. 148 T.U.I.R. e dall’art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972:

- -le attività svolte dalle associazioni sportive in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di specifici corrispettivi, nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un’unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati (comma 3).

La disposizione del comma 3 si applica a condizione che l’asd interessata si conformi alle clausole da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell’atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata recate dal comma 8 dello stesso art. 148.

Sulla portata del comma 3 dell’art. 148 si è così recentemente espressa l’Agenzia delle entrate con la **Ris. n. 38/E del 17 maggio 2010**.

“Il comma 3 dell’articolo 148 del TUIR prevede un particolare regime agevolativo in favore di particolari categorie di enti associativi, ivi comprese le associazioni sportive dilettantistiche, consistente nella decommercializzazione delle attività rese in diretta attuazione degli scopi istituzionali, verso il pagamento di corrispettivi specifici, “nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un’unica organizzazione locale o nazionale, dei

rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali”.

Detta norma prevede, in sostanza, la non imponibilità ai fini dell'imposta sui redditi di talune prestazioni rese da specifiche categorie associative, quando sussistono congiuntamente i seguenti presupposti:

a) -le attività agevolate devono essere effettuate dagli organismi associativi tassativamente indicati;

b) -le cessioni di beni e le prestazioni di servizi devono essere rese in favore degli “iscritti, associati o partecipanti” ovvero “di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che ... fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali”;

c) -le stesse attività devono essere effettuate “in diretta attuazione degli scopi istituzionali”.

Tale regime agevolativo si applica a condizione che le associazioni interessate conformino i loro statuti, redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, a specifiche clausole, individuate dal comma 8 dell'articolo 148 del TUIR, dirette a garantire la non lucratività dell'ente nonché l'effettività del rapporto associativo.

*Si ricorda, altresì, che in capo agli enti non commerciali di tipo associativo che intendano avvalersi delle disposizioni agevolative di cui all'articolo 148 del TUIR grava l'onere della comunicazione all'Agenzia delle entrate, mediante apposito modello (cd. Modello EAS), dei dati e delle notizie rilevanti ai fini fiscali. **Ciò posto, si fa presente che ai sensi dell'articolo 90, comma 1, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, le disposizioni della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche si applicano anche alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fini di lucro.***

Al riguardo, con circolare n. 21/E del 22 aprile 2003, è stato precisato che, in forza del citato articolo 90 della legge n. 289 del 2002, il regime agevolativo recato dal comma 3 dell'articolo 148 del TUIR può trovare applicazione anche nei confronti delle società sportive dilettantistiche.

I soggetti nei confronti dei quali devono essere rese le attività svolte dalle società sportive dilettantistiche ai fini della fruizione dell'articolo 148, comma 3, del TUIR, sono, quindi, in primo luogo, i soci. Con riferimento alle attività effettuate dalle società sportive dilettantistiche nei confronti dei “frequentatori e/o praticanti” che non rivestono la

qualifica di soci, si ritiene che la disposizione agevolativa in argomento si applichi a condizione che i destinatari delle attività risultino “tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali” (CONI, Federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva, come, ad esempio, gli atleti in forza alle asd e ssd tesserati per la federazione di appartenenza).

Occorre naturalmente che si tratti delle attività direttamente collegate agli scopi istituzionali, dovendosi escludere la possibilità che vengano sottratti all'imposizione i compensi pagati a fronte di prestazioni accessorie o collegate solo in via indiretta o eventuale agli scopi istituzionali.

Qualora, invece, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi vengano effettuate nei confronti di soggetti che non rivestono la qualifica di soci né siano tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, le stesse assumono rilevanza ai fini reddituali”.

Occorre, tuttavia tenere presente che, ai sensi del comma 4 dello stesso art. 148, alcune attività sono, comunque, considerate commerciali, tra le quali:

- le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita;
- la somministrazione di pasti;
- le prestazioni alberghiere, di alloggio e di trasporto.

In merito alla **“cessione di beni nuovi prodotti per la vendita”**, sono state formulate alcune differenti interpretazioni tendenti a considerare “commerciale” anche la cessione di beni acquistati nuovi e ceduti, senza alcuna maggiorazione del prezzo di acquisto, ai soci o alle società associate.

Al riguardo, appare quantomeno chiara la dizione legislativa “beni nuovi prodotti per la vendita” che, nella sua interpretazione letterale, non può che significare “beni nuovi prodotti”- *dalla medesima associazione*- “per la vendita”- *ad altri soggetti*. Cosa che potrebbe verificarsi per tutte le tipologie di associazioni contemplate dalle norme esonerative. Si pensi, ad esempio, ai beni prodotti artigianalmente dalle associazioni religiose e assistenziali e poi venduti, alla stampa in proprio di poster e raffigurazioni da parte delle associazioni culturali, ai prodotti diretti delle associazioni agricole, ad alcune attrezzature sportive, quali accessori per le varie discipline equestri, sciistiche, ecc, prodotte direttamente dalle associazioni medesime.

Va considerato poi che le disposizioni in argomento sono inserite in un contesto agevolativo e, pertanto, non è possibile una qualsiasi interpretazione che non sia quella letterale.

Ebbene, nella locuzione legislativa “beni nuovi prodotti per la vendita”, la parola “prodotti” non può che attribuirsi al soggetto che effettua la cessione del bene nuovo e cioè l’interpretazione letterale non può che essere “beni nuovi prodotti” (dall’associazione) per la vendita” (ad altri).

Una diversa improbabile interpretazione porterebbe all’inefficacia della disposizione recata dal secondo periodo del comma 4 dell’art. 4 del DPR n. 633/72, laddove si fa riferimento alla semplice “cessione di beni”.

Un’implicita conferma alla corretta interpretazione che, per essere commerciale, l’attività di **produzione** del bene nuovo debba essere svolta direttamente dall’associazione, viene dal medesimo art. 4 del DPR n. 633/1972, laddove, al quinto comma, esclude dal considerare commerciale l’attività relativa alla **pubblicazione delle associazioni...cedute prevalentemente agli associati...** in quanto, pur trattandosi di attività di produzione di “*beni nuovi prodotti (dall’associazione) per la vendita*”, questa viene esplicitamente esclusa dal legislatore dall’essere considerata commerciale.

Di quali beni, dunque, dovrebbe trattarsi qualora si volesse ricondurre all’attività commerciale la cessione di beni nuovi prodotti da altri e venduti all’associazione e da questa rivenduti? La cessione di beni non considerata commerciale dal secondo periodo del comma 4 dovrebbe essere limitata al commercio di beni usati? È questa la ratio della legge?

Già in passato il Ministero Finanze con Risoluzione n. 11/816 del 20 dicembre 1987 ebbe a precisare che “l’acquisto di prodotti apoteici e la successiva distribuzione agli associati (*ovviamente a pagamento, altrimenti non sarebbe sorta alcuna quaestio e quindi la necessità di richiedere un chiarimento all’amministrazione finanziaria*) non costituisce esercizio di attività commerciale”. Afferma la R.M. medesima che “sembra corretto concludere che il semplice svolgimento della suddetta attività di acquisto e distribuzione agli associati di prodotti apoteici non integri il presupposto impositivo contemplato dal citato DPR 29.9.1977, n. 598”.

È da tenere presente, al riguardo, anche la nota datata 28/7/2014 - prot. N.902-28266/2014 - inviata dalla Direzione regionale della Valle d’Aosta dell’Agenzia entrate all’Ordine Aosta dei dottori commercialisti ed esperti contabili. Con la consulenza giuridica volta a risolvere alcuni quesiti, per quanto concerne il quesito n. 1 - Cessione di materiale sportivo ai soci -, venne affermato che la cessione di beni nuovi prodotti per la vendita è da considerarsi sempre attività commerciale, salvo che il materiale sportivo sia semplicemente ceduto a titolo gratuito; tuttavia

l'ASD "può però comprare, anticipando i soldi per i propri associati abbigliamento e attrezzatura sportiva e farseli da questi rimborsare. In questo caso non c'è profitto." Prosegue la nota "Si precisa la riguardo che, un conto è acquistare una volta l'anno materiale tecnico magari difficilmente reperibile o troppo costoso se acquistato singolarmente o non personalizzabile altrimenti, un altro è mettersi a vendere l'attrezzatura sportiva".

Dello stesso avviso la Direzione regionale Friuli-Venezia Giulia dell'Agenzia delle entrate che, a seguito del protocollo d'intesa tra Agenzia entrate - Direz. Regionale Friuli V.G. e Comitato regionale Friuli V.G. della LND, stipulato nel 2015, nel fornire risposte ai quesiti posti, ha ritenuto che "la vendita di attrezzatura sportiva da parte dell'ASD ai propri soci costituisce attività commerciale", concludendo, poi, che "diverso è il caso in cui l'ASD acquisti su indicazione e richiesta dei soci - anticipando i soldi - le divise e si faccia da questi ultimi rimborsare, senza alcun ricarico".

Quanto sopra ha formato oggetto di richiesta di consulenza giuridica avanzata dalla Lega Nazionale Dilettanti il 21 settembre 2016. L'Agenzia delle entrate - Direzione Centrale Normativa, con nota del 14 novembre 2016 - Consulenza giuridica n.954-71/2016- Registro Ufficiale 195826/14-11-2016,- ha condiviso il punto di vista della Lega Dilettanti concludendo che, *"anche nel caso prospettato dalla LND, non trova, quindi, applicazione la presunzione di commercialità, ai fini IRES e IVA, prevista dall'art. 148, comma 4, del TUIR e dall'art. 4, quinto comma, del DPR n. 633 del 1972, trattandosi di beni (i palloni) non prodotti dalla Lega istante ma dalla stessa acquistati dalle ditte produttrici e ceduti (in parte a titolo gratuito e in parte a prezzo di costo), in conformità alle proprie finalità istituzionali alle società dilettantistiche affiliate"*.

Viene così definitivamente acquisito il concetto che per beni nuovi prodotti per la vendita (materiale sportivo), la cui cessione, ai sensi dell'art. 148, quarto comma del TUIR e quinto comma dell'art. 4 del DPR n. 633/72, costituisce attività commerciale, devono intendersi quelli direttamente prodotti dall'ente associativo e non quelli acquistati dalle ditte produttrici.

Infine, in relazione alle disposizioni recate dall'art. 148 del T.U.I.R. e dall'art. 4 del D.P.R. n. 633/1972, è opportuno segnalare che il Ministero delle Finanze con Ris. 17 luglio 1995, n. 217/E, ha chiarito che l'attività di somministrazione di alimenti e bevande svolte da associazioni nei confronti dei soci all'interno delle proprie sedi, è «certamente da

considerarsi commerciale» con il conseguente obbligo degli adempimenti contabili ai fini fiscali ivi compreso quello del registratore di cassa (vedasi successivo punto 3.6.2.4.).

Dall'obbligo della tenuta del registratore di cassa sono espressamente esclusi, in virtù del decreto del Ministro delle Finanze 21 dicembre 1992 e del D.P.R. 21 dicembre 1996. n. 696, le associazioni che optano per la legge n. 398/1991.

3.3.1.6 - Trattamento fiscale della cessione, da parte di asd e ssd senza fine di lucro, di diritti alla partecipazione al campionato -

Con la Circolare n. 18/E del 1° agosto 2018, - punto 7.9 - l'Agenzia delle entrate ha precisato che "nell'ipotesi in cui le norme sportive consentano la cessione, da parte delle associazioni e società sportive dilettantistiche senza fini di lucro, del diritto alla partecipazione al campionato, potrà trovare applicazione la previsione agevolativa di cui all'art. 148, comma 3, del TUIR a condizione che la cessione avvenga da parte di una associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro in favore di un'altra associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro affiliate entrambe alla medesima Federazione Sportiva.

E' necessario, inoltre, ai fini della ricorrenza del requisito della diretta attuazione degli scopi istituzionali, che l'associazione o la società sportiva dilettantistica non lucrativa che pone in essere la cessione continui comunque, seppure in una categoria inferiore, a partecipare ai campionati".

3.3.2 - Proventi di natura commerciale

A titolo esemplificativo, si elencano alcuni tra i più frequenti proventi che possono essere conseguiti dalle associazioni sportive aventi natura commerciale sempreché l'attività da cui scaturiscono, pur rivestendo natura «commerciale», non vada considerata, come è stato in precedenza specificato, «non commerciale» per effetto di particolari disposizioni.

I proventi commerciali in argomento sono, ovviamente assoggettati a tassazione.

NATURA	IVA	IRES
1) Proventi da gare	si	si
2) Proventi da feste e lotterie	si	si
3) Proventi pubblicitari	si	si

4) Proventi da sponsorizzazioni	si	si
5) Proventi da bar (interni/esterni)	si	si
6) Proventi cessione diritti radio TV	si	si
7) Proventi attività didattiche	no (1)	si (2)
8) Affitto a terzi di attrezzature sportive	si	si
9) Proventi da cessioni di diritti sulle prestazioni sportive (3)	si	si
10) Premi di preparazione, addestramento e formazione	no(5)	si (4)
11) Premio alla carriera (ex art. 99-bis NOIF)	no(5)	si

(1) Se trattasi di scuole riconosciute dalla FIGC/CONI.

(2) semprechè non rientrino tra le attività di cui al precedente punto b) del par. 3.3.1.4

(3) Vedasi sull'argomento il par. 3.6.2.1

(4) No, se l'associazione ha optato per la legge n. 398/1991.

(5) -Esenti IVA ex art. 15 L. n. 81/91 - Circolare n. 37/E Agenzia entrate 20 dicembre 2013.

3.3.2.1 - Patent Box

Per completezza di informazioni si fa cenno alla disciplina introdotta con l'art. 1, commi da 37 a 45 della legge 23 dicembre 2014, n. 190, relativa all'applicazione dell'istituto del **Patent Box**. Sulla normativa originaria sono intervenuti il D.L. 24 gennaio 2015, n. 3, il decreto interministeriale 30 luglio 2015 e la legge 28 dicembre 2015, n. 208. Le istruzioni dell'Agenzia delle entrate sono state emanate con la Circolare n. 11/E del 7 aprile 2016 (sostituita in data 22 aprile 2016), con il Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 27 giugno 2016 ed, infine, con la Risoluzione n. 81/E del 27 settembre 2016.

La nuova disciplina prevede un regime opzionale di tassazione agevolata per i redditi derivanti dall'utilizzo di opere dell'ingegno, brevetti industriali, marchi, disegni e modelli.

È prevista l'esclusione di una quota dei redditi generati dall'utilizzo dei beni immateriali che possono godere di una parziale esenzione da IRES e IRAP fino a riduzione dell'aliquota al 16%.

Possono optare anche gli enti non commerciali solo, però, per quanto riguarda il reddito d'impresa.

Le plusvalenze derivanti dalla cessione degli stessi beni, a patto che sia reinvestito nella manutenzione o nello sviluppo di altri beni immateriali

almeno il 90% del corrispettivo derivante dalla cessione, sono escluse dal reddito.

L'agevolazione consiste in una detassazione progressiva (-30% nel 2015; -40% nel 2016; -50% nel 2017) di tutti i redditi derivanti dall'uso sia diretto che indiretto dei beni immateriali. La validità dell'agevolazione ha inizio nel 2015 per una durata di 5 anni, cioè per cinque periodi d'imposta, quello per il quale è comunicata l'opzione e per i 4 successivi.

Se l'utilizzo del bene avviene **in modo diretto**, si può trarre beneficio dal regime a partire dal primo periodo d'imposta in cui viene presentata l'istanza di *ruling*. Prima di poter stabilire a quanto ammonta esattamente l'agevolazione occorre determinare la quota di reddito che deriva dal bene immateriale e, quindi, stabilire quale percentuale di tale reddito sia agevolabile.

La determinazione del reddito si basa sulla distinzione tra le due diverse modalità di utilizzo del bene, ossia quello diretto o indiretto.

L'utilizzo è diretto quando l'impresa produce o mette in commercio i beni/servizi creati; è indiretto quando il bene viene concesso a terzi in licenza d'uso in cambio del canone (*royalties*).

Nel caso di uso diretto è obbligatorio istituire con l'Agenzia delle entrate la procedura di *ruling* (D.M. 30/7/2015); *può essere prodotta una sola istanza di ruling per più di un bene ma in fase di integrazione della documentazione occorre comunicare la descrizione dei singoli beni*.

Individuato il reddito agevolabile, questo deve essere moltiplicato per il rapporto effettuato tra i costi di ricerca (spese qualificate) e sviluppare i costi complessivi sostenuti per realizzare il bene immateriale.

Le spese qualificate sono riferibili ad attività svolte direttamente, tramite Università, enti di ricerca (*outsourcing*), sviluppo e protezione dei marchi.

I costi complessivi sono dati dalla somma delle spese qualificate, dei costi di acquisizione dei beni immateriali e delle spese di ricerca.

Con la Circolare n. 11/E del 7 aprile 2016 sono stati indicati i passaggi da effettuare per il calcolo dell'agevolazione:

- calcolare il reddito agevolabile che deriva dall'uso del bene immateriale,
- calcolare il *Nexus Ratio*, ossia il rapporto tra i costi qualificati e quelli complessivi;
- calcolare la quota di reddito agevolabile facendo il prodotto tra il reddito agevolabile e il *Nexus Ratio*.

Nell'elenco delle spese ammesse al Patent Box rientrano anche quelle dedicate al marketing e a tutte quelle di promozione e comunicazione (costi qualificati che vengono presi in considerazione nel *Nexus Ratio*).

Con l'art. 56 del D.L. n. 50 del 24 aprile 2017, conv. in L. n. 96 del 21 giugno 2017, è stata modificata la predetta disciplina. Infatti, dal 1° gennaio 2017, sono fuori dalla normativa sul Patent Box i marchi d'impresa, fermo restando che per i regimi già avviati nel 2015 e 2016, continua la deduzione relativa al reddito dei marchi, sia a uso diretto che in licenza, fino al termine del quinquennio e, in ogni caso, non oltre il 30 giugno 2021.

Resta utilizzabile la disciplina del Patent Box per il software protetto da copyright, i brevetti industriali, i disegni e i modelli e il know how.

Pertanto, i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare non potranno fruire di nuove ammissioni al regime del Patent Box per i marchi a partire dal 1° gennaio 2017, mentre per i soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare il divieto ha luogo a decorrere da terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014.

Al regime di cui sopra sono state apportate sostanziali modifiche con l'art. 4 del D.L. n. 34/2019, convertito nella legge n. 58 del 28 giugno 2019, consentendo di determinare autonomamente il reddito agevolato.

In alternativa al ruling è, infatti, consentito stimare in via autonoma il reddito con l'applicazione del Patent box, evitando in caso di rettifica l'applicazione delle sanzioni se in possesso della idonea documentazione (*penalty protection*).

E' possibile adottare il nuovo regime anche in relazione a periodi d'imposta precedenti e per coloro che esercitano l'opzione per il *penalty protection* il beneficio verrà diluito in tre quote annuali di pari importo, nell'anno di esercizio dell'opzione e nei due successivi.

3.4 - Trattamento tributario dell'attività commerciale delle asd

Individuata la natura dei proventi che affluiscono alle associazioni sportive, occorre considerare l'ammontare dei proventi di natura commerciale al fine di stabilire il trattamento tributario cui le associazioni stesse devono essere assoggettate.

Le associazioni sportive, di norma, esplicano la loro attività commerciale con l'attività spettacolistica che si estrinseca nella gara con relativo incasso e con prestazioni di servizi squisitamente commerciali quali la pubblicità di varia natura, la sponsorizzazione ed altre che, seppure non direttamente connesse allo spettacolo, ne fanno parte.

Per l'attività spettacolistica, quale è quella sopra descritta, le associazioni sono soggette all'IVA.

Per le altre attività commerciali eventualmente svolte che non sono attinenti alla specifica attività spettacolistica (si ipotizza un esercizio commerciale al di fuori dell'impianto sportivo) le associazioni sono assoggettate, comunque, all'IVA nei modi normali, in quanto si configura l'esercizio di più attività (art. 36, D.P.R. n. 633/1972).

Inoltre, le associazioni sportive sono soggette alle imposte sui redditi e, a seconda che abbiano proventi commerciali, derivanti da prestazioni di servizi, superiori o meno ad € 400.000, sono tenute alla contabilità ordinaria o semplificata.

Infine, una particolare disciplina è prevista per le associazioni con proventi annui non superiori ad € 400.000 e che optino o abbiano optato per la legge 16 dicembre 1991, n. 398.

L'inizio dell'attività deve essere comunicata all'Agenzia delle Entrate presentando un'apposita dichiarazione, corredata dell'atto costitutivo e dello statuto, entro 30 giorni dalla costituzione della società o dell'asd, richiedendo l'attribuzione del codice fiscale se l'ente svolgerà o ritiene di svolgere **soltanto** attività istituzionale. L'Ufficio provvede ad attribuire il numero di partita IVA che resta invariato fino al momento della cessazione dell'attività anche in caso di mutamento della sede legale.

La dichiarazione di inizio attività deve essere redatta sul Mod. AA 5/6, disponibile in formato elettronico prelevabile anche dal sito internet dell'Agenzia stessa (www.agenziaentrate.gov.it). Il modello deve essere compilato e sottoscritto dal legale rappresentante.

La dichiarazione di inizio attività va trasmessa all'Agenzia delle Entrate in via telematica.

Se l'asd intende effettuare delle operazioni rilevanti ai fini IVA deve aprire la partita IVA. Questa va richiesta con il Mod. AA7/10 con il quale verrà attribuito un unico numero identificativo che varrà sia come codice fiscale sia come partita IVA. Inoltre, la asd ha anche l'obbligo di iscrizione al REA - Repertorio delle notizie Economiche e Amministrative - tenuto dalla Camera di Commercio.

I Modd. AA5/6 o AA7/10 devono contenere i dati anagrafici della società e/o associazione nonché i dati relativi all'attività. Va, poi, indicato in dichiarazione il volume di affari che si ritiene di realizzare quando questo comporta l'osservanza di adempimenti o di criteri speciali di determinazione dell'imposta.

In caso di variazione di uno degli elementi indicati nella dichiarazione, il soggetto deve inviare, entro 30 giorni, la dichiarazione di variazione con gli stessi modelli.

In caso di cessazione dell'attività è necessario inviare il medesimo Mod AA7/10 entro 30 giorni dalla data di ultimazione delle operazioni relative alla liquidazione.

3.4.1 – L'imposta sul valore aggiunto – Generalità

Le asd sono soggette, per le operazioni aventi natura commerciale, ivi compresa, pertanto, l'attività spettacolistica, al regime normale IVA con eccezione di quelle minori (con proventi non superiori ad € 25.822,84) e di quelle che hanno optato per la legge n. 398/91, per le quali è previsto un particolare regime forfettario.

Nel regime IVA normale il soggetto all'imposta deve applicare l'IVA - **l'aliquota normale attualmente è quella del 22%**- allorchè effettua operazioni attive (cessioni di beni o prestazioni di servizi) emettendo il documento fiscale (fattura, ricevuta fiscale o scontrino) e provvedendo alla registrazione del documento medesimo nel registro delle fatture o dei corrispettivi.

Dall'IVA che il soggetto stesso incassa va detratta l'IVA pagata per l'acquisizione di beni e servizi relativi alla propria attività commerciale, risultante dalle fatture di acquisto che devono essere conservate e registrate nell'apposito registro degli acquisti.

Nel regime normale IVA, per le asd è ammessa in detrazione, ai sensi dell'art.19-ter del D.P.R. n. 633/1972, soltanto l'imposta relativa all'acquisizione di beni e servizi **inerenti all'attività commerciale e sempreché detta attività sia gestita con contabilità separata, mentre l'IVA relativa all'acquisizione di beni e servizi afferenti l'attività istituzionale non è detraibile.**

La contabilità va tenuta, anche in relazione all'attività istituzionale in modo corretto e trasparente.

L'imposta relativa a beni e servizi utilizzati promiscuamente nell'esercizio dell'attività commerciale e di quella istituzionale è ammessa in detrazione per la parte imputabile all'esercizio dell'attività commerciale.

In ordine alla detraibilità dell'imposta per le attività svolte generalmente dalle asd, va evidenziato che:

- l'IVA relativa all'acquisto, locazione e noleggio di autoveicoli, autovetture, ciclomotori e motocicli è detraibile forfettariamente nella misura del 40% del relativo ammontare;
- l'IVA relativa all'acquisto di carburanti e lubrificanti destinati ad autovetture e veicoli è ammessa in detrazione se, e nella misura in cui è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto, alla locazione finanziaria e al noleggio di detti veicoli;
- l'IVA relativa alle utenze telefoniche (telefono fisso) **ad uso promiscuo** è ammessa in detrazione nella misura del 50%, mentre è totalmente deducibile per i telefoni cellulari secondo l'uso effettivo nell'attività d'impresa con onere della prova a carico del contribuente;
- l'IVA relativa alle spese di rappresentanza non è ammessa in detrazione tranne che per la cessione gratuita di beni, il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa, il cui costo unitario sia uguale o inferiore a € 50,00 - limite introdotto dall'art. 30 del D.Lgs. n. 175/2014 (*in precedenza il limite era di € 25,82*); lo stesso limite è previsto per prestazioni di servizi anche se effettuate per l'uso personale o familiare dell'imprenditore ovvero a titolo gratuito per altre finalità estranee all'impresa;
- l'IVA relativa all'acquisto o locazione di fabbricati non è ammessa in detrazione.

Mensilmente l'associazione sportiva deve effettuare la liquidazione relativa a tutte le operazioni attive e passive e versare la differenza tra l'IVA incassata e quella pagata. Nel caso in cui la differenza abbia segno negativo si verificherà un credito d'imposta a valere per la liquidazione successiva.

Il versamento dell'imposta con scadenza mensile deve aver luogo entro il giorno 16 del mese successivo a quello di riferimento.

I contribuenti con volume d'affari, derivante da prestazioni di servizi, fino ad € 400.000, possono optare per il versamento trimestrale dell'IVA da effettuare entro il giorno 16 del secondo mese successivo a ciascuno dei primi tre trimestri. Il versamento dell'imposta relativa all'ultimo trimestre va effettuato nel termine del 16 marzo in uno con il pagamento dell'imposta relativa all'anno. In caso di dichiarazione unificata il versamento va effettuato entro il termine previsto per il pagamento delle somme dovute in base alla dichiarazione stessa, maggiorando le somme da versare degli interessi nella misura dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successiva alla predetta data.

I soggetti che optano per il versamento trimestrale devono maggiorare le somme dovute degli interessi nella misura dell'1%.

La maggiorazione non si applica per i versamenti trimestrali dei soggetti che optano per la legge n. 398/1991 per i quali la cadenza trimestrale è stabilita dalla legge.

L'art. 9 del D.P.R. n. 435/2001, ha introdotto l'obbligo di presentare in via telematica, entro il mese di febbraio di ciascun anno, una comunicazione dei dati relativi all'IVA riferita all'anno solare precedente redatta in conformità al modello reperibile sul sito dell'Agenzia delle entrate.

La comunicazione deve essere presentata anche dai contribuenti che non hanno effettuato operazioni imponibili e ne sono esclusi soltanto coloro che per l'anno solare precedente hanno registrato esclusivamente operazioni esenti nonché i contribuenti che sono esonerati, ai sensi di specifiche disposizioni normative, dall'obbligo di presentare la dichiarazione annuale.

Sono, quindi esonerate dall'obbligo le asd che hanno optato per la legge n. 398/1991 che, a sensi di legge, non devono presentare la dichiarazione annuale IVA.

Dal 2017 è soppressa la predetta comunicazione dei dati dal momento che dallo stesso anno la dichiarazione annuale IVA, relativa all'anno 2016, non può più essere prodotta insieme alla dichiarazione REDDITI, ma deve essere presentata in forma autonoma per tutti i contribuenti entro il 28 febbraio.

L'art. 4 del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, recante disposizioni urgenti in materia fiscale, ha introdotto dal 1° gennaio 2017, l'obbligo per tutti i soggetti passivi IVA, di trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate, entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo ad ogni trimestre, i dati - a prescindere dall'entità dell'importo - di tutte le fatture emesse nel trimestre di riferimento e di quelle ricevute e registrate, ai sensi dell'art.25 del DPR n. 633 del 1972 (IVA), comprese le bollette doganali nonché i dati delle relative variazioni.

I dati da comunicare, secondo le modalità stabilite con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, comprendono almeno:

- a) I dati identificativi dei soggetti coinvolti nelle operazioni,
- b) La data e il numero della fattura;
- c) La base imponibile;
- d) L'aliquota applicata;
- e) L'imposta;
- f) La tipologia dell'operazione.

La trasmissione di cui sopra costituisce la condizione per poter detrarre l'IVA e all'obbligo, almeno come si evince dal decreto, sono assoggettati

tutti i soggetti compresi i contribuenti forfettari che non addebitano l'IVA ai clienti.

È previsto, in riferimento agli obblighi introdotti, un credito d'imposta di € 100 - una sola volta - a favore dei soggetti che nell'anno precedente hanno realizzato un volume d'affari non superiore a 50.000 euro. Il credito è utilizzabile esclusivamente in compensazione a decorrere dal 1° gennaio 2018.

Le asd e le ssd che hanno optato per la legge n. 398/91 hanno l'obbligo di trasmettere soltanto i dati relativi alle fatture emesse dal momento che per quelle ricevute non sussiste l'obbligo della registrazione.

Il comma 2 del medesimo art. 4 ha introdotto, dopo l'art. 21 del D.L. n. 78 del 2010, l'art. 21-bis che stabilisce l'obbligo di trasmissione negli stessi termini e modalità di cui al precedente art. 21, di una comunicazione dei dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche dell'IVA.

L'omissione, l'incompleta o l'infedele comunicazione dei dati di cui all'art. 21-bis sopra indicato, è punito con una sanzione da 5.000 a 50.000 euro.

Sono espressamente esonerati dalla comunicazione soltanto i soggetti passivi non obbligati alla presentazione della dichiarazione IVA, quali possono essere, ad es., le società e le associazioni sportive dilettantistiche che hanno optato per il regime della legge n. 398 del 1991, che esonera dalla presentazione della suddetta dichiarazione IVA

Il comma 3 dell'art. 4 stabilisce che per l'omessa o errata trasmissione dei dati di ogni fattura, si applica la sanzione di € 2 con un massimo di 1.000 euro, mentre l'omissione, l'incompleta o l'infedele comunicazione dei dati di cui all'art. 21-bis sopra indicato, è punito con una sanzione da 5.000 a 50.000 euro.

Il comma 4 del medesimo art. 4 stabilisce, tra l'altro, che resta fermo il termine del mese di febbraio 2017 per la dichiarazione IVA 2017 relativa all'anno 2016 mentre per l'IVA dovuta per gli esercizi successivi, la dichiarazione deve essere prodotta tra il 1° febbraio ed il 30 aprile.

Con i predetti obblighi vengono soppressi, dal 2017, alcuni adempimenti come lo spesometro, i modelli intra-acquisti e la comunicazione delle operazioni black-list.

Dall'anno 2018, torna a regime la comunicazione trimestrale da effettuarsi entro il secondo mese successivo al trimestre di riferimento ed è prevista la data del 16 settembre per le comunicazioni relative al 2° trimestre dell'anno

Rimangono fermi i termini per i versamenti IVA mensili/trimestrali.

3.4.2 - Fatturazione e registrazione delle fatture

La fattura viene considerata emessa all'atto della sua consegna o spedizione all'altra parte ed è rilevante la data della consegna o spedizione.

Il documento va emesso in duplice copia e va annotato nell'apposito registro entro 15 giorni dalla data di emissione, nell'ordine di numerazione e con riferimento alla data stessa. Ciò comporta che, ai fini delle liquidazioni e dei relativi versamenti mensili/trimestrali, **si deve tener conto della data di emissione** e non di quella di registrazione, cosicché se una fattura è emessa, ad esempio, il 20 novembre se ne deve tener conto nella liquidazione di novembre, anche se i tempi di registrazione vanno a cadere entro il 5 dicembre successivo.

Occorre rilevare che, l'imposta relativa alle cessioni di beni ed alle prestazioni di servizi diviene esigibile nel momento in cui le operazioni si considerano effettuate e, cioè, se trattasi di cessioni di beni, nel momento della stipula se riguardano beni immobili e nel momento della consegna o spedizione se riguardano beni mobili; se, invece, trattasi di prestazioni di servizi, queste si considerano effettuate all'atto del pagamento del corrispettivo.

Ne consegue che se la consegna o spedizione di un bene è avvenuta il 20 gennaio ma la fattura è registrata il 2 febbraio, l'IVA relativa concorre alla liquidazione del mese di gennaio.

Il momento in cui si verifica l'esigibilità dell'IVA è estremamente importante nella struttura del tributo in quanto esso viene assunto sia ai fini della liquidazione dell'IVA dovuta, sia ai fini del diritto alla detrazione dell'imposta in capo all'acquirente dei beni od al committente dei servizi.

In definitiva, il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile, fermo restando che l'esercizio di tale diritto può essere differito nel tempo, mentre il contribuente deve, comunque, entro il giorno 16 di ciascun mese, liquidare l'IVA divenuta esigibile nel mese precedente.

Con decreto del Ministro dell'Economia del 26 marzo 2009 (G.U. n. 96 del 27 aprile 2009) sono state apportate significative modifiche alla disciplina del versamento dell'IVA.

Come è stato precisato, poi, con la Circolare n.20/E del 30 aprile 2009 dall'Agenzia delle entrate, l'IVA relativa alle cessioni di beni ed alle

prestazioni di servizi effettuate nei confronti di soggetti che agiscono nell'esercizio di impresa, arte o professione, da soggetti che nell'anno solare precedente hanno realizzato, o in caso di inizio di attività, prevedano di realizzare un volume d'affari non superiore a € 200.000, diviene esigibile all'atto del pagamento dei relativi corrispettivi.

Decorso un anno dal momento di effettuazione dell'operazione, l'IVA, ancorché il corrispettivo in fattura non sia stato pagato, diviene comunque esigibile, salvo che il committente o cessionario, prima del decorso di detto termine sia stato assoggettato a procedure concorsuali o esecutive.

La fattura emessa con l'applicazione della disposizione in argomento deve recare l'annotazione che trattasi di operazione con imposta a esigibilità differita ai sensi dell'art. 7 del D.L. n. 185/2008, convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2.

L'art. 32-bis del D.L. n. 83/12 (Decreto Sviluppo), convertito con modificazioni nella L. 7 agosto 2012, n.134, ha innovato in materia di IVA per cassa.

La nuova disciplina, che abroga quella prevista dall'art. 7 del D.L. n. 185/2008, è entrata in vigore dal 1° dicembre 2012.

In primo luogo, la platea dei soggetti che possono beneficiare del nuovo sistema è ampliata, dal momento che ne sono destinatari i soggetti con volume d'affari non superiore a **due milioni di euro**, contro il limite di 200.000 euro fissato in precedenza.

È necessaria l'opzione per l'applicazione del nuovo regime.

Con decreto del Ministro dell'Economia dell'11 ottobre 2012, sono state dettate le regole attuative della norma recante l'istituzione della nuova IVA per cassa i cui destinatari sono soltanto i rapporti *business to business*, e, cioè, le operazioni tra soggetti che agiscono nell'esercizio di impresa.

I soggetti che optano per il sistema IVA per cassa possono, dunque, rinviare il pagamento dell'IVA al momento dell'incasso ma, nel contempo, devono rinviare la detrazione dell'imposta su beni e servizi acquistati al momento del pagamento dei relativi corrispettivi ai fornitori.

Il cessionario o committente che non opta o non rientra nel regime "Iva per cassa", e che acquista beni o servizi da soggetti che applicano l'IVA per cassa, potrà, invece, detrarre l'IVA al momento dell'effettuazione dell'operazione anche se il corrispettivo non è stato pagato.

Sulle fatture emesse in applicazione del regime IVA per cassa, va apposta specifica annotazione.

L'imposta diventa, comunque, esigibile decorso un anno dall'effettuazione dell'operazione salvo che il committente o cessionario sia stato assoggettato, prima del decorso di detto termine, a procedure concorsuali o esecutive, nel qual caso il limite annuale è differibile.

Si esce dal regime IVA per cassa a partire dal mese successivo a quello in cui, nel corso dell'anno, viene superato il tetto dei due milioni di euro di volume d'affari, fermo restando, però, il riconoscimento della medesima esigibilità differita per le operazioni effettuate in precedenza.

Non possono fruire del regime IVA per cassa i soggetti che si avvalgono di regimi speciali di applicazione IVA, quali, ad esempio, le società e le asd che optano o hanno optato per l'applicazione delle disposizioni di cui alla legge n. 398/91.

In caso di incasso parziale del corrispettivo in fattura, l'IVA è esigibile ed è computata nella liquidazione periodica nella proporzione esistente tra la somma incassata ed il corrispettivo complessivo dell'operazione.

A sua volta, il cessionario o committente ha diritto alla detrazione dell'IVA esposta in fattura solo a partire dal momento di effettuazione dell'operazione mentre, in caso di pagamento parziale del corrispettivo, il diritto alla detrazione dell'IVA sorge nella proporzione esistente tra la somma pagata ed il corrispettivo complessivo dell'operazione.

Il mancato versamento dell'IVA, se di importo superiore ad € 50.000, comporta, ai sensi del comma 7 dell'art. 35 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, la reclusione da sei mesi a due anni. La stessa sanzione si applica nei confronti di chi non versa le somme dovute utilizzando in compensazione crediti non spettanti o inesistenti per un importo superiore alla medesima cifra.

L'art. 8 del D.Lgs n. 158 del 24 settembre 2015, recante revisione del sistema sanzionatorio, ha innalzato la soglia di punibilità da 50.000 a 250.000 euro di IVA non versata per ciascun periodo d'imposta ed il successivo art. 9 - indebita compensazione - stabilisce che è punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa la somme dovute utilizzando in compensazione *crediti non spettanti* per un importo superiore a 50.000 euro, mentre per chiunque non versa le imposte dovute utilizzando *crediti inesistenti* per un importo annuo superiore a 50.000 euro, è prevista la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni (vedasi ai punti 15.6 e 15.6.1, le modifiche apportate al sistema sanzionatorio penale e amministrativo).

Con l'art. 2, comma 2, lett. aa) del D.L. 13 maggio 2011, n. 70 (cd. Decreto Sviluppo), convertito dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, è stato aumentato da **154,94 euro**, importo a suo tempo stabilito dal D.P.R. 9

dicembre 1996, n. 695, ad **euro 300** il limite entro il quale per le fatture emesse nel corso del mese si può procedere ad **annotazione riassuntiva nel libro delle fatture** emesse annotando un documento riepilogativo, entro 15 giorni, nel quale vanno indicati:

- a) i numeri delle fatture cui si riferisce;
- b) l'ammontare complessivo imponibile delle operazioni;
- c) l'ammontare dell'imposta distinto per aliquota applicata.

La stessa agevolazione è concessa anche alle fatture relative a beni e servizi acquistati di importo **inferiore ad euro 300**. Anche in questo caso le fatture vanno annotate in un documento riepilogativo mensile indicando i numeri, attribuiti dal destinatario, delle fatture cui si riferisce, l'ammontare imponibile complessivo delle operazioni e l'ammontare dell'imposta, distinti per aliquota.

Trattasi di una indubbia semplificazione per i soggetti che emettono e ricevono numerose fatture.

In caso di fatturazione differita (fattura emessa entro il giorno 15 del mese successivo a quello della consegna o spedizione del bene come risultante dal documento di trasporto) le fatture devono essere registrate entro il termine di emissione e con riferimento al mese di consegna o spedizione del bene.

Pertanto, ai fini della liquidazione del tributo, le fatture medesime devono essere computate nella liquidazione relativa al periodo in cui avviene la consegna o la spedizione del bene, indipendentemente dal periodo di registrazione.

Alle imprese che effettuano prestazioni di servizi con proventi non superiori ad euro 400.000 o che effettuano altre attività per 700.000 euro annui è consentito adempiere agli obblighi di fatturazione e registrazione con la tenuta di un bollettario a madre e figlia; nelle due parti devono essere riportati tutti i dati richiesti per la fatturazione. La «parte figlia» costituisce fattura e va consegnata o spedita all'altro contraente, mentre la «parte madre» va conservata. Nei confronti dei soggetti che esercitano contemporaneamente attività di prestazione di servizi ed altre attività e non provvedono alla distinta annotazione dei corrispettivi resta applicabile il limite di 400.000 euro (art.3, comma 4-quater del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito con modificazioni nella legge n. 44 del 26 aprile 2012).

Si fa rinvio al precedente punto 3.4.1 per quanto concerne l'obbligo di comunicazione delle operazioni effettuate.

3.4.2.1 - IVA su fatture verso enti pubblici

Il comma 629, lett. b), della legge n. 190/2014 -legge di stabilità 2015 - ha introdotto lo **“split payment”**, il quale prevede che in caso di emissione di fatture verso la Pubblica Amministrazione, ivi compresi, quindi, gli enti locali (Regioni, Province, Comuni), il fornitore non incamera, insieme al corrispettivo, l'IVA limitandosi ad apporre in fattura, oltre all'ammontare dell'imposta la dicitura **“scissione di pagamento”**, dal momento che l'imposta, anziché essere corrisposta al fornitore stesso, viene versata direttamente all'erario dall'ente pubblico destinatario della fattura.

La disposizione, tuttavia, avrebbe recato per le società e le asd che si trovano nel regime forfettario della legge n. 398/91 un'evidente perdita. Infatti, uno dei vantaggi del regime forfettario IVA recato dalla medesima legge n. 398, è quello di versare il 50% dell'IVA incassata sulle fatture emesse, trattenendo l'altro 50% a titolo di detrazione forfettaria.

In caso di fatture emesse nei confronti di enti pubblici da soggetti ammessi al regime della legge n. 398/91, pertanto, con l'istituzione dello *split payment*, l'IVA relativa sarebbe stata versata direttamente dall'ente pubblico con conseguente impossibilità della società/asd di incamerare il 50% dell'imposta con conseguente danno per la stessa società/asd che non avrebbe potuto portare in detrazione, stando nel regime forfettario, l'IVA pagata relativamente ai costi sopportati per la prestazione resa all'ente pubblico.

A tale riguardo, l'Agenzia delle entrate, con Circolare n. 15 del 13 aprile 2015 - punto 2 - ha precisato che **“Il meccanismo della scissione dei pagamenti non si applica alle operazioni rese da fornitori che applicano regimi speciali che, pur prevedendo l'addebito dell'imposta in fattura, sono caratterizzati da un particolare meccanismo forfettario di determinazione della detrazione spettante. Si tratta, ad esempio:**

- ... omissis...

- del regime di cui alla legge n. 398/1991”

Pertanto, le ssd e le asd che optano per la legge n. 398/91, potranno continuare ad applicare il regime forfettario IVA ed avranno diritto a riscuotere l'imposta esposta in fattura anche nei confronti delle pubbliche amministrazioni e delle altre società ed enti destinatari dello *split payment*.

3.4.2.1.1 – Fatturazione elettronica –

Dal 1° gennaio 2019 è entrata in vigore la nuova disciplina concernente la fatturazione elettronica che prevede l'obbligo di emissione della *e-fattura* da parte di tutti i soggetti IVA per le prestazioni di servizi rese e le cessioni di beni nei confronti dei propri clienti, siano essi titolari di partita IVA o meno.

L'obbligo di emissione della e-fattura vale sia nel caso in cui la cessione del bene o la prestazione del servizio è effettuata tra due operatori IVA (*operazioni B2B, cioè Business to Business*) sia nel caso in cui la cessione/prestazione è effettuata da un operatore IVA verso un consumatore finale privo di partita IVA (*B2C, cioè Business to Consumer*). E' necessario, quindi, distinguere tra le ASD "*Business*" e quelle "*Consumer*".

Associazione sportiva dilettantistica –Consumatore finale

L'associazione sportiva dilettantistica che non svolge attività commerciale e che, pertanto, non è in possesso di partita IVA ma del solo codice fiscale, è considerata "consumatore finale". Come tale, ad essa non è applicabile la disciplina della fatturazione elettronica ma ad essa incombe l'obbligo di ricezione della *e-fattura* in Fisconline.

Tuttavia il fornitore emittente deve sempre consegnare direttamente alla associazione sportiva dilettantistica una copia informatica o analogica della *e-fattura* comunicandole che il documento è a sua disposizione nell'area riservata Fisconline.

L'associazione sportiva dilettantistica – consumatore finale - deve comunicare al proprio fornitore i suoi dati fiscali:

A-Il dato identificativo: ragione sociale, sede legale e indirizzo;

B- Il codice fiscale;

C-il codice destinatario (*codice univoco*) indicando il codice convenzionale "0000000".

Società/Associazione sportiva dilettantistica con Partita IVA

La società/associazione sportiva dilettantistica con partita IVA che, nell'ambito dell'attività commerciale, presta servizi o cede un bene nei confronti di altri soggetti con partita IVA o nei confronti di soggetti – consumatori finali – deve emettere una *e-fattura*.

Va preliminarmente fatto presente che l'omissione dell'invio della *e-fattura* ovvero il suo invio in forma diversa da quella XML, comporta che la fattura stessa si considera omessa con conseguenti sanzioni a carico dell'emittente e con impossibilità per il cliente destinatario di detrarre l'IVA a suo carico.

Le società/associazioni sportive dilettantistiche con partita IVA devono, pertanto, provvedere all'emissione e alla ricezione della *e-fattura*, tenendo presente che la stessa è generata in forma XML. La società/associazione sportiva dilettantistica deve accreditarsi presso il Sdl sottoscrivendo un accordo di servizio.

Sono escluse dagli obblighi di fatturazione gli importi relativi alle attività **decommercializzate ex art. 148, comma 3, TUIR e 4, comma 4 del DPR 633/72.**

La *e-fattura*, completa dei dati del cliente (si vedano i precedenti punti A, B, C), va emessa quando è trasmessa al Sdl.

Secondo le nuove disposizioni introdotte dal D.L. n. 119 del 2018, convertito in legge n. 136 del 17 dicembre 2018, la fattura può essere emessa entro dieci giorni dalla data di effettuazione dell'operazione e, quindi, potrà essere inviata al Sdl entro il predetto termine di dieci giorni dal momento che per le *e-fatture* la data di emissione coincide con quella di trasmissione ai sensi dell'art. 21, comma 1, del DPR n. 633/1972.

Con l'art. 10 del decreto, nel testo della legge di conversione, è prevista la moratoria delle sanzioni per ritardata emissione della fattura elettronica fino a tutto il 30 giugno 2019 per i soggetti trimestrali e fino a tutto il 30 settembre 2019 per i contribuenti mensili, a condizione che l'emissione avvenga entro il termine di liquidazione dell'IVA di periodo. Se, invece, la fattura, emessa in maniera tardiva, partecipa alla liquidazione periodica del mese o del trimestre successivo, la sanzione viene ridotta al 20%

Si può utilizzare il servizio online presente nel portale "Fatture e corrispettivi" che consente l'upload del file XML preventivamente predisposto e salvato sul proprio PC.

Si può utilizzare la procedura web ovvero l'App *Fatturae* messe a disposizione gratuitamente dall'Agenzia delle entrate.

Il soggetto emittente la *e-fattura* può delegare ad altri, anche ad intermediari diversi da quelli abilitati ex art. 3 del DPR n. 322/1998 (dottori commercialisti e ragionieri iscritti all'albo, consulenti del lavoro, Caf, ecc.), sia la trasmissione che la ricezione delle *e-fatture*. In tal caso, la *e-fattura* dovrà contenere l'annotazione che la stessa è stata emessa per conto del cedente.

Va, infine, considerato che il diritto alla detrazione assoluta IVA sugli acquisti può essere esercitata al più tardi con la dichiarazione IVA relativa all'anno in cui l'operazione è stata effettuata o con la

dichiarazione IVA dell'anno in cui la fattura è pervenuta, qualora tale anno sia successivo a quello di effettuazione dell'operazione.

Occorre, pertanto, porre attenzione al momento in cui il fornitore ha effettivamente spedito la fattura cartacea/analogica ovvero l'ha consegnata, spedita, trasmessa o messa a disposizione.

Con la legge di conversione n. 136 del 17 dicembre 2018, del D.L. n. 119/2018, sono stati inseriti all'art. 10 del D.L. n. 119, i commi 01 e 02 che, per agevolare le asd e ssd senza fine di lucro riconosciute dal CONI, hanno previsto, al comma 1, l'esonero dall'obbligo della fatturazione elettronica per le medesime asd e ssd che hanno optato per la legge n. 398/1991 e che, nel periodo d'imposta precedente, hanno conseguito proventi commerciali per un importo non superiore a 65 mila euro annui. I medesimi soggetti, se nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito proventi commerciali superiori a 65 mila euro, assicurano che la fattura sia emessa per loro conto dai cessionari o committenti (comma 01). Al riguardo l'Agenzia delle entrate ha precisato che la fattura elettronica emessa dal cessionario per conto dell'associazione esonerata, deve essere una fattura (TD01) soecificando l'apposito codice "CC". E', comunque, possibile effettuare, aprescindere dal rispetto o meno del limite di 65.000 euro, la fatturazione in proprio – in formato elettronico – da parte della asd/ssd in regime L. n. 398/91.

Con il successivo comma 02 è stato stabilito che, in caso di contratti di sponsorizzazione o pubblicità stipulati dagli stessi soggetti in regime della legge n. 398/91, la fatturazione e registrazione, a prescindere dal volume d'affari, è posta in essere dai cessionari o committenti stabiliti nel territorio dello Stato.

La legge di bilancio 2019 – legge n. 145/2019 – con il comma 56, ha soppresso il predetto comma 02 dell'art. 10 del D.L. n. 119/2018.

La soppressione del comma 02 è evidentemente dovuta al fatto che il precedente comma 01 dello stesso art. 10 stabilisce, oltre all'esonero dall'obbligo della fatturazione elettronica per le asd e ssd in regime di legge n. 398/91, che nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito ricavi commerciali per un importo non superiore a 65.000 euro, che i soggetti medesimi che hanno superato il predetto importo di 65.000 euro, non emettono fattura elettronica ma **assicurano** che la *e-fattura* sia emessa per loro conto dal cessionario o committente soggetto passivo d'imposta.

Pertanto, per tali soggetti con volume d'affari superiore a 65 mila euro, l'emissione della *e-fattura* sarà così effettuata dal cessionario o

committente con l'intestazione e in luogo della asd o ssd adottando una numerazione distinta per ciascun soggetto e registrerà la fattura stessa nel registro degli acquisti onde esercitare il diritto alla detrazione IVA, **provvedendo comunque a far pervenire la versione cartacea o digitale della e-fattura alla asd o ssd che effettuerà così, sulla base della fattura ricevuta, gli adempimenti previsti dalla legge n. 398/1991 e cioè la numerazione progressiva e la conservazione delle fatture emesse, la compilazione del prospetto di cui al decreto ministeriale 11 febbraio 1997 e la conseguente liquidazione trimestrale e versamento dell'IVA usufruendo della detrazione del 50% dell'IVA incassata prevista dalla medesima legge e successive integrazioni.**

Qualora lo sponsor non fosse in condizioni di emettere la e-fattura per conto dell'asd, quest'ultima dovrà provvedere ad emettere, nei modi previsti per tutti i soggetti titolari di Partita Iva, all'emissione della stessa.

Infine, con la Circolare n. 8 del 10 aprile 2019, l'Agenzia delle entrate ha precisato che tutti i soggetti che hanno esercitato l'opzione per il regime di cui alla legge n. 398/1991 applicano, per tutti i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, il regime speciale IVA previsto dall'art. 74, sesto comma, del D.P.R. n. 633 del 1972, il quale prevede, tra l'altro, l'esonero dall'obbligo di fatturazione, tranne che per le prestazioni di sponsorizzazione e pubblicità, per le cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica.

Dalla formulazione della Circolare sembra potersi dedurre che per le suddette tipologie di prestazioni commerciali vada adottato il seguente comportamento:

-qualora l'importo dei ricavi commerciali annui sia inferiore a 65 mila euro va comunque emessa fattura senza obbligo di fatturazione elettronica;

-se l'importo di ricavi commerciali annui è superiore a 65 mila euro, i soggetti che effettuano la prestazione devono assicurarsi che la fattura sia emessa per loro conto dal cessionario o committente soggetto passivo d'imposta.

Si ritiene, comunque, come già sopra detto, che l'esonero dall'obbligo di fatturazione elettronico non significhi **"divieto"** e che, pertanto, le asd e ssd che intendono procedere, a prescindere dall'entità del volume d'affari commerciale conseguito, all'adozione della fatturazione elettronica, abbiano la piena facoltà di farlo.

Dal 1° gennaio 2020, poi, è prevista la trasmissione telematica dei corrispettivi per i quali le asd e le ssd svolgono attività commerciali.

Trattasi di somministrazione di alimenti e bevande, vendita di gadget e abbigliamento sportivo e di gestione in proprio di distributori automatici.

I dati giornalieri vengono così messi immediatamente a disposizione dei sistemi informatici dell’Agenzia.

L’adempimento elimina l’obbligo di tenuta del registro dei corrispettivi.

Spetta inoltre un credito d’imposta per l’acquisto del registratore telematico o per l’adattamento del vecchio registratore, concesso per gli anni 2019 e 2020, in misura pari al 50% della spesa sostenuta per un massimo di 250 euro in caso di acquisto e di 50 euro in caso di adattamento.

3.4.2.2 - Le nuove disposizioni sullo split payment (D.L. n. 50/2017 - Legge n. 96 del 21 giugno 2017)

Sulla G.U. n. 144 - S.O. n. 31 - del 23 giugno 2017, è stata pubblicata la legge 21 giugno 2017, n. 96, di conversione del D.L. n. 50 del 26 aprile 2017, le cui disposizioni, modificano in parte la disciplina sullo *split payment*, peraltro già modificata con il D.L. n. 50 del 24 aprile 2017.

Con decreto 17 luglio 2017, il Ministero dell’Economia ha individuato i soggetti le pubbliche amministrazioni e gli enti e società soggetti alla scissione dei pagamenti. Trattasi di:

- a) -- i soggetti indicati ai fini statistici nell’elenco contenuto nel comunicato ISTAT pubblicato il 30 settembre di ogni anno;
- b) -- le pubbliche amministrazioni di cui all’art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 165/2000 (Amministrazioni dello Stato anche ad ordinamento autonomo, e loro aziende, Regioni, Province, Comuni, Comunità montane, Camere di commercio, Università, ASL, CONI);
- c) -- le Autorità indipendenti, le Amministrazioni autonome e le Aziende speciali
- d) -- le società controllate di diritto dalla Presidenza del Consiglio e dai ministeri;
- e) -- le società controllate direttamente da parte delle Regioni, Province, Città metropolitane, Comuni, Unioni di comuni;
- f) -- le società inserite nel FTSE MIB della Borsa italiana.

La nuova disciplina si applica per tutte le operazioni per le quali è emessa fattura dal 1° luglio 2017. Tutte le fatture emesse prima del 1° luglio u.s. sono invece in regime ordinario.

Per quanto riguarda i fornitori dei soggetti in elenco, lo *split payment* si applica a tutti coloro che sono soggetti a ritenuta d'imposta; pertanto lo *split payment* va applicato anche per le fatture emesse dai professionisti nei confronti dei soggetti in elenco.

È stato stabilito con il comma 1-quater dell'art. 1 del D.L. n. 50, che, a richiesta del fornitore, i cessionari e committenti devono rilasciare un documento attestante la loro assoggettabilità allo *split payment*; del pari se il cessionario/committente fornisce un'attestazione di assoggettabilità, il fornitore deve emettere la fattura in regime di *split payment*.

Se la fattura è emessa in regime di *reverse charge*, questo prevale sullo *split payment*.

La fatturazione in regime di *split payment* può comportare per il fornitore dei soggetti in elenco, problemi di liquidità e di importi a credito di notevole entità. Pertanto, all'art. 1 è stato aggiunto il comma 4-bis che prevede un'accelerazione dei rimborsi IVA sia annuali che infrannuali richiesti dai soggetti che fatturano in regime di *split payment*.

Per ciò che concerne il comportamento dei fornitori che emettono fattura in regime di *split payment*, è da rilevare che nella fattura va riportata l'indicazione "scissione di pagamento".

Le fatture emesse verso le pubbliche amministrazioni devono essere elettroniche mentre verso altri soggetti in *split payment* potranno anche essere emesse in via tradizionale. Ovviamente, in regime di *split payment* il fornitore non deve versare l'IVA che ha esposto in fattura, dal momento che questa dovrà essere versata dal soggetto che riceve la fattura stessa.

Tuttavia, il fornitore rimane debitore nei confronti dell'erario e quindi deve annotare le fatture nell'apposito registro vendite con distinta annotazione che le fatture sono emesse in regime di *split payment*. L'ammontare dell'IVA in argomento, ovviamente, non concorre alle liquidazioni periodiche IVA.

Con decreto del 27 giugno, pubblicato nella G.U. n. 151 del 30 giugno 2017, sono state dettate norme di attuazione ai commi 1 e 2 dell'art. 1 del D.L. n. 50, convertito dalla legge n. 96/2017 e, con l'art. 5-ter sono stati ufficializzati gli elenchi delle pubbliche amministrazioni e degli altri enti e società soggetti allo *split payment*. Gli elenchi sono modificati con il decreto del ministero dell'Economia del 13 luglio 2017, come sopra riportato e sono stati pubblicati sul sito istituzionale del Dipartimento Finanze del Ministero dell'Economia e finanze.

L'elenco viene aggiornato entro il 15 novembre di ciascun anno.

I soggetti in elenco hanno l'obbligo di versare l'IVA indicata nella fattura emessa dal fornitore/ prestatore del servizio direttamente all'erario.

Per quanto concerne le ssd e le asd che hanno optato od optano per la legge n. 398/91, nulla è modificato rispetto a quanto riportato nel precedente punto 3.4.2.1.

Con l'art. 12 del D.L. n. 87 del 17 luglio 2018, convertito in legge n. 96 del 2018, è stato stabilito che, a partire dal 14 luglio 2018, lo split payment non si applica per le prestazioni di servizi assoggettate a ritenuta d'imposta o d'acconto.

3.4.3 - Corrispettivi e loro registrazione

I commercianti al minuto o gli altri soggetti che effettuano operazioni senza obbligo di emissione di fattura (ad es. per la gestione di bar/chioschi), devono annotare nell'apposito registro dei corrispettivi l'ammontare globale dei corrispettivi delle operazioni effettuate in ciascun giorno. L'annotazione va fatta entro il giorno successivo non festivo.

Tuttavia, il comma 4 dell'art. 6 del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695, così come sostituito dall'art. 15, comma I del D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435, ha stabilito che «le operazioni per le quali è rilasciato scontrino fiscale o ricevuta fiscale, effettuate in ciascun mese solare, possono essere annotate, anche con un'unica registrazione, nel registro previsto dall'art. 24 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (*registro dei corrispettivi*) entro il giorno 15 del mese successivo».

Ai fini della liquidazione e del versamento mensile/trimestrale, dal totale mensile/trimestrale dei corrispettivi va scorporata l'IVA; a tal fine si procede, per individuare la base imponibile, a dividere il totale per 122 se l'aliquota IVA è del 22%, per 110 se l'aliquota è del 10%, etc..

3.4.4 - Registro degli acquisti

Le fatture di acquisto, relative all'acquisizione di beni e servizi, devono essere numerate in ordine progressivo e, ai fini della detrazione devono essere annotate nel registro apposito al massimo con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui è sorto il diritto alla detrazione.

Detto termine è stato ridotto dall'art. 2, comma 1 del D.L. n. 50 del 24 aprile 2017, convertito dalla L. n. 96 del 21 giugno 2017, il quale ha stabilito che "il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui

l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo".

Nel registro devono risultare la data della fattura ed il relativo numero progressivo nonché i dati dell'emittente, l'ammontare imponibile e l'ammontare dell'IVA con la relativa aliquota.

Le fatture di importo inferiore ad **euro 300** possono essere annotate in un documento riepilogativo; le fatture relative a prestazioni di trasporto e quelle delle agenzie di viaggio possono essere annotate nel documento riepilogativo qualunque sia l'importo.

3.4.5 - Liquidazioni e versamenti IVA· Dichiarazione· Acconto

Liquidazioni

I versamenti mensili vanno effettuati entro il giorno 16 di ciascun mese. Le scadenze di agosto sono prorogate al 20 dello stesso mese. L'imposta dovuta in base alla dichiarazione annuale deve essere versata entro il 16 marzo ovvero entro il termine previsto per il pagamento delle somme dovute in base alla dichiarazione REDDITI annuale, maggiorando le somme da versare degli interessi nella misura dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successivo alla data predetta

Mensili

-Entro il giorno 16 del mese successivo, sulla base delle annotazioni dei corrispettivi e delle fatture emesse nel mese precedente e/o dei corrispettivi nonché delle fatture di acquisto registrate nello stesso mese precedente.

-L'IVA da versare - IVA a debito - è pari alla differenza tra IVA relativa alle operazioni attive e l'ammontare dell'IVA pagata sugli acquisti quale risulta dal relativo registro.

-Se risulta una differenza a favore del contribuente - IVA a credito - l'importo è computato in detrazione nel mese successivo.

Trimestrali

-I contribuenti minori (con proventi da prestazione di servizi non superiori a euro 400.000 annui) possono effettuare le predette liquidazioni ed i relativi versamenti trimestralmente, e cioè entro il 16 maggio, il 20 agosto ed il 16 novembre, rispettivamente per il 1°, 2° e 3°

trimestre solare; per il 4° trimestre il versamento va eseguito entro il 16 marzo.

-Sulle somme da versare si applica una maggiorazione dell'1%.

-Per effettuare trimestralmente, anziché mensilmente, le predette operazioni deve essere esercitata opzione nella dichiarazione annuale IVA relativa all'anno precedente o nella dichiarazione di inizio attività.

Dichiarazione annuale iva

Dal 2018, come previsto dal comma 4 dell'art. 4 del D.L. n. 193 del 20 ottobre 2016, la dichiarazione IVA, va prodotta, *in forma autonoma*, tra il 1° febbraio ed il 30 aprile. Va precisato che i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, quali, ad esempio, molte asd che chiudono il bilancio al 30 giugno, non hanno mai potuto produrre la dichiarazione IVA unitamente all'UNICO, ma hanno sempre presentato la dichiarazione in forma autonoma.

Acconto IVA

-Entro il 27 dicembre di ciascun anno deve essere corrisposto l'acconto IVA se IVA l'importo è superiore ad euro 103,30 seguendo alternativamente i seguenti

-a) metodo storico: l'acconto va calcolato nella misura dell'88% del versamento IVA dovuto per il mese di dicembre dell'anno precedente se il contribuente esegue le liquidazioni mensilmente o per l'ultimo trimestre dell'anno precedente se il contribuente effettua trimestralmente la liquidazione dell'imposta;

-b) metodo previsionale: l'acconto è pari all'88% dell'IVA che si prevede di dover versare per il mese di dicembre dell'anno in corso (contribuenti mensili) o in sede di dichiarazione annuale (trimestrale);

-c) metodo della liquidazione al 20 dicembre: l'acconto deve essere pari all'IVA dovuta relativamente alle operazioni al 20 dicembre dell'anno in corso.

Trasmissione dei dati delle fatture emesse e ricevute

-L'art. 4 della legge n. 225 del 1° dicembre 2016, di conversione del D.L. 22 ottobre 2016, n. 193, ha stabilito che, dal 2017, i soggetti passivi IVA devono inviare, in luogo dello spesometro, i dati di tutte le fatture emesse nel trimestre di riferimento e di quelle ricevute registrate nello stesso trimestre. La trasmissione va effettuata entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo ad ogni trimestre. Anche le fatture minime

(entro 300 euro) ancorchè registrate nel documento riepilogativo devono essere comunicate all’Agenzia delle entrate. Le asd e le ssd che hanno optato per la legge n. 398/91 devono comunicare i dati delle sole fatture emesse.

-L’obbligo della comunicazione trimestrale sussiste dal 2018, mentre per il 2017, è prevista la sola cadenza semestrale.

Dal 1° gennaio 2019 (legge di bilancio 2019) lo spesometro è stato abrogato a seguito dell’introduzione della fatturazione elettronica.

In materia di versamenti, si rileva che è stato introdotto con il D.L. n. 50 del 2017, conv. in L. n. 96/2017, l’obbligo del visto di conformità, oltre che per le dichiarazioni annuali, anche alle istanze infrannuali IVA, qualora si voglia utilizzare in compensazione orizzontale un importo superiore a 5.000 euro. I rimborsi IVA di importi superiori a 30.000 euro necessitano del visto di conformità.

3.4.6 - Obblighi contabili ai fini IVA

In materia di acquisti di beni e servizi, viene disposto che il contribuente deve numerare progressivamente le fatture, relative ai beni e servizi acquistati, nell’ordine in cui pervengono ed annotarle in apposito registro, anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta. Il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l’imposta è divenuta esigibile e può essere esercitato al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui è sorto il diritto alla detrazione dell’imposta (art. 19, comma I, D.P.R. n. 633/1972), fermo restando il principio introdotto recentemente della detrazione “IVA per cassa”, illustrato nel precedente punto 3.4.2 ed al punto 3.4.4.

Pertanto, se un soggetto ha ricevuto una fattura datata 20 giugno 2021, questi deve assegnare alla stessa fattura la numerazione progressiva legata all’ordine cronologico del mese in cui perviene e, successivamente, provvede ad annotare la fattura stessa, ai fini dell’esercizio del diritto alla detrazione, al più tardi con la dichiarazione relativa all’anno in cui è sorto il diritto alla detrazione.

Per quanto riguarda la registrazione delle fatture di acquisto, la legge subordina l’esercizio del diritto alla detrazione al rispetto di tale adempimento formale.

La scadenza delle liquidazioni e versamenti mensili è fissata al giorno 16 del mese successivo.

3.4.7 - Obblighi ai fini IVA nel regime normale

- Registro delle fatture emesse - art. 23, D.P.R. n. 633/1972
- Registro dei corrispettivi - art. 24, D.P.R. n. 633/1972
- Registro degli acquisti - art. 25, D.P.R. n. 633/1972
- Bollettario IVA - art. 32, D.P.R. n. 633/1972
- Registratore di cassa ed emissione dello scontrino o della ricevuta fiscale per attività commerciale di vendita al minuto (es. bar, chiosco, ecc.).

3.5 - Trattamento dei proventi ai fini iva

Esaminata la disciplina IVA delle associazioni sportive, si schematizzano, di seguito, i proventi che più comunemente affluiscono alle associazioni stesse indicando la loro assoggettabilità o meno al tributo.

Tabella riepilogativa dei proventi e disciplina iva - Aliquota

- quote associative	no
- contributi da enti pubblici (senza controprestazione)	no
- contributi e liberalità da terzi (senza controprestazione)	no
- proventi da attività didattiche (se la scuola è riconosciuta da CONI/FIGC)	no (esenti)
- introiti da gare	si (10%) (1)
- introiti da feste e lotterie	si (22%)
- proventi da sponsorizzazioni	si (22%)
- proventi da pubblicità tradizionale	si (22%)
- proventi da bar-chioschi	si (10%)
- proventi da parcheggi all'interno dello stadio	si (22%)
- proventi per cessione di diritti radio TV	si (22%)
- premio di addestramento e preparazione formazione tecnica	no (esente)(2)
-proventi dalla cessione del diritto alla prestazione dell'atleta dilettante	si (22%)
-proventi premi (preparazione-carriera- indennità di formazione)	no (esente)(3)

(1) -L'aliquota IVA sui biglietti d'ingresso alle gare è del 10% per importi fino a euro 12,91 netti; per importi superiori l'aliquota è quella normale del 22%.

(2) -Per effetto dell'art. 15, quarto comma, della L. 23 marzo 1981, n. 91, come sostituito all'art. 2, primo comma, del d.l. 20-9-96, convertito dalla legge 18 novembre 1996, esente da IVA ex art. 10, D.P.R. n. 633/1972.

(3) -per effetto art. 15 di cui al punto 2-(vedasi *Punto 6.10.1- Circolare Agenzia entrate n. 37/E del 20/12/2013*).

3.6 - Le imposte sui redditi

3.6.1 - Generalità

Ferma restando l'indagine preliminare dalla quale scaturisce l'appartenenza o meno dell'associazione sportiva alla categoria degli enti non commerciali, ai fini dell'assoggettabilità alle imposte sui redditi delle associazioni sportive, **occorre**, onde individuare i diversi adempimenti, **fare riferimento all'ammontare dei proventi di natura commerciale** che l'associazione sportiva consegue nel periodo d'imposta, premettendo che, a differenza dell'IVA, per periodo d'imposta, non si intende, nel caso dell'imposizione sui redditi, l'anno solare bensì **l'esercizio sociale la cui durata è indicata nell'atto costitutivo**.

Nello statuto delle associazioni sportive calcistiche, di massima si assume, quale esercizio sociale, il periodo della stagione sportiva e, cioè, quello che inizia il 1° luglio e termina il 30 giugno successivo.

È a detto periodo che occorre fare riferimento, ai fini dell'assoggettabilità alle imposte sui redditi per la determinazione del volume d'affari costituito dai soli proventi di natura commerciale.

Circa la commercialità o meno dei proventi si fa riferimento a quanto riportato al precedente par. 3.3 ed alla classificazione ivi indicata.

Le associazioni sportive, ai fini delle imposte sui redditi, sono assoggettate:

- **all'imposta sul reddito delle società (IRES);**
- **all'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).**

L'IRES era commisurata al reddito complessivo netto dell'esercizio con l'aliquota del 27,50%.

Per effetto dell'art. 1, comma 61, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Finanziaria 2016) l'aliquota IRES è stata ridotta, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016, al 24%. Pertanto, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, l'IRES andava applicata con l'aliquota del 24% già sul bilancio chiuso al 31 dicembre 2017, mentre per i soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare, ad es. esercizio dal 1°luglio al 30 giugno, la minore

aliquota IRES andava applicata sul bilancio chiuso al 30 giugno 2018 (esercizio sociale 2017-2018).

L'IRAP è determinata applicando al valore della produzione netta (vedasi Cap. 9) l'aliquota del **3,90%**, con facoltà per le singole Regioni di variare l'aliquota stessa.

3.6.2 - I proventi componenti positivi di reddito ai fini IRES

Riassumiamo, di seguito, i proventi, che più usualmente affluiscono alle asd, che sono qualificati componenti positivi ai fini della determinazione del reddito d'impresa delle stesse:

- introiti da gare;
- introiti di natura pubblicitaria e/o da sponsorizzazione;
- proventi da somministrazione di alimenti e bevande in locali aperti al pubblico (bar o chioschi) anche interni alla sede sociale;
- introiti da locazione di attrezzature sportive, impianti, bar, ecc.;
- proventi da diritti radio TV;
- plusvalenze derivanti dalla cessione dei diritti alla prestazione sportiva degli atleti;
- sopravvenienze attive (contributi in c/esercizio e liberalità di terzi finalizzati all'espletamento delle attività commerciali e non al perseguimento dei fini istituzionali).

Non sono considerati commerciali e non concorrono alla determinazione del reddito, per un numero di eventi complessivamente non superiori a due per anno e per un importo non superiore a 51.645,89, i proventi realizzati dalle asd nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali, i proventi derivanti da attività occasionali anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze, ecc. (art. 143 del T.U.I.R., comma 3, lett. a), nonché i proventi da prestazioni di servizi, non rientranti nell'art. 2195 del codice civile, quali le attività didattiche, rese in conformità alle finalità istituzionali, senza specifica organizzazione e purché i corrispettivi delle stesse attività non siano superiori ai costi (art. 143 T.U.I.R., comma 1, secondo periodo).

Non sono, inoltre, considerati commerciali gli importi derivanti dalle quote associative nonché, ai sensi del **terzo comma dell'art. 148 TUIR**, i proventi delle attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali effettuate verso pagamento di specifici corrispettivi nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o

statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati (sull'argomento vedasi anche il punto 6.2.2).

3.6.2.1 - Cessione del diritto alla prestazione del calciatore

Particolare attenzione va posta per i proventi derivanti dalla cessione di diritti alla prestazione sportiva di calciatori.

Il premio di addestramento e formazione tecnica stabilito dall'art. 99 delle NOIF (Norme Interne della FIGC), è di per sé, componente positivo di reddito.

Infatti, l'art. 3 della L. 16 dicembre 1991, n. 398, così come sostituito dall'art. 2 del D.L. 20 settembre 1996, n. 485, nello stabilire che detto premio non concorre alla determinazione del reddito dei soggetti che optano per la stessa legge n. 398/1991, implicitamente prevede che il regime impositivo normale continua ad applicarsi nei confronti di tutti gli altri soggetti (Circ. Min. Fin. 11 febbraio 1992, n. 1).

Pertanto, i premi in argomento ed i proventi derivanti a qualsiasi titolo dalla cessione del diritto alla prestazione sportiva del calciatore danno origine, per tutti i soggetti che non optano per la legge n. 398/1991, se del caso, ad una plusvalenza la quale è costituita dalla differenza tra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito ed il costo non ammortizzato del diritto ceduto.

È indubbia la difficoltà relativa alla documentazione del costo del diritto che viene ceduto specie quando si tratti di calciatore cresciuto nell'associazione sportiva.

A tale riguardo, è stato da sempre sollevato il problema se possa essere assunto, come costo relativo alla cessione in argomento, l'importo corrispondente al suddetto premio di addestramento e formazione tecnica, a seguito dell'emanazione del D.L. 20 settembre 1996, n. 485, convertito dalla L. 18 novembre 1996, n. 586.

Come recita l'art. 1 della predetta legge, nel caso di primo contratto deve essere stabilito dalle federazioni un premio di addestramento e formazione tecnica in favore della società o asd per la quale il calciatore ha svolto l'ultima attività dilettantistica o giovanile.

Ne consegue che il premio in parola costituisce, in sostanza, il rimborso del costo sostenuto dalla società/asd sportiva per la preparazione e l'addestramento dell'atleta talché potrebbe essere difendibile davanti ai

giudici tributari la tesi che vorrebbe venisse riconosciuta la possibilità, ai fini della determinazione della plusvalenza, di dedurre a titolo di costo dal provento della cessione l'ammontare corrispondente al premio in parola stabilito dalle tabelle federali.

D'altra parte, che il premio possa essere equiparato al rimborso del costo sostenuto per la preparazione tecnica dell'atleta è stato implicitamente riconosciuto dallo stesso legislatore statale che ha previsto che il premio stesso non concorre alla determinazione del reddito dell'asd nel caso in cui questa opti o abbia optato per la disciplina prevista dalla legge n. 398/1991.

È, tuttavia, doveroso rappresentare i rischi di una siffatta impostazione ai fini fiscali in assenza di precise disposizioni legislative o di chiarimenti dell'Agenzia delle entrate.

Comunque, allo stato della normativa vigente, la plusvalenza, costituita, come innanzi detto, dalla differenza tra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito ed il costo non ammortizzato, concorre alla determinazione del reddito dell'associazione che l'ha realizzata, per l'intero ammontare nell'esercizio in cui si concretizza ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto.

Sull'argomento si veda anche, al punto 6.11.1, l'indirizzo espresso recentemente dall'Agenzia delle entrate con la Circolare n. 18/E del 1° agosto 2018.

3.6.2.2 - Contributi

Va rilevato che i contributi associativi non concorrono alla determinazione del reddito dell'associazione.

I contributi erogati da privati, da enti pubblici (comuni, province, regioni) e privati, da aziende, ecc. non costituiscono proventi che concorrono alla determinazione del reddito dell'associazione sportiva, soltanto nell'ipotesi che il contributo sia stato erogato per il perseguimento delle finalità istituzionali dell'associazione sportiva e che, comunque, non costituisca il corrispettivo di una cessione di beni o di una prestazione resa dall'associazione stessa.

Necessita, pertanto, al fine di non dover includere il contributo percepito dall'asd tra i proventi che concorrono alla determinazione del reddito, che risulti dalla documentazione esistente in atti che il contributo è stato erogato per il perseguimento delle finalità istituzionali dell'asd medesima.

Ovviamente, deve essere rispettata, da parte dell'associazione sportiva, la finalità dell'erogazione.

A qualsiasi altro titolo il contributo venga erogato come, ad esempio, per la manutenzione del campo, per l'acquisto di attrezzature sportive, per concorso nelle spese di esercizio della stagione sportiva, ecc., esso assume la natura di **provento commerciale** tanto che al momento dell'erogazione l'ente erogante dovrà operare una ritenuta a titolo d'acconto nella misura del 4%.

La ritenuta non si applica nel caso di contributi erogati per l'acquisto di beni strumentali.

I proventi conseguiti a titolo di contributo che assumono, se del caso, la natura «commerciale», sono considerati ai sensi dell'art. 88, comma 3, lett. b) del T.U.I.R., sopravvenienze attive e concorrono a formare il reddito dell'associazione nell'esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto.

La stessa disposizione non considera «sopravvenienze attive» ma «ricavi» ex art. 85 del TUIR, i contributi in denaro spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto e i contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge.

Non sono, poi, considerati «sopravvenienze attive» né «ricavi», i contributi ricevuti per l'acquisto di beni ammortizzabili indipendentemente dal tipo di finanziamento adottato, i quali sono definitivamente esclusi dalla tassazione.

Il costo dei beni stessi, però, va assunto, ai fini dell'ammortamento, al netto dei contributi ricevuti per il loro acquisto.

Come già accennato nel precedente punto 3.3.1.2, è intervenuta, in materia di applicabilità o meno della ritenuta d'acconto del 4% di cui all'art. 28 del D.P.R. n. 600/1973, la «Finanziaria 2003», il cui art. 90, al comma 4, ha disposto che non sussiste l'obbligo della ritenuta in parola sui contributi erogati alle società ed alle asd dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali e da enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI.

La disposizione non è sostanzialmente innovativa se non per quanto concerne l'erogazione a società sportive dilettantistiche e per ciò che riguarda la destinazione del contributo erogato alle associazioni sportive.

Infatti, già l'Amministrazione finanziaria si era più volte espressa per l'inapplicabilità della ritenuta sui contributi erogati a favore delle associazioni per il perseguimento delle finalità istituzionali.

Con la disciplina introdotta dalla «Finanziaria 2003», la ritenuta non si applica neanche sui contributi erogati alle società sportive

dilettantistiche e nemmeno sui contributi erogati alle asd eventualmente destinati a finalità commerciali.

La non obbligatorietà della ritenuta introdotta dall'art. 90, comma 4 della legge n. 289 del 2002, nulla modifica, però, circa la tassazione dei contributi stessi ai fini delle imposte sui redditi.

Pertanto, se i contributi sono erogati a *società sportive dilettantistiche*, questi, siano essi «ricavi» o «sopravvenienze attive», concorrono, comunque, alla determinazione del reddito dei soggetti percipienti salvo che non si tratti di contributi per l'acquisto di beni ammortizzabili, mentre i contributi erogati alle **asd** sono tassabili soltanto se **non sono finalizzati** al perseguimento degli scopi istituzionali.

Circa, invece, la disciplina tributaria delle erogazioni liberali, si fa rinvio a quanto esplicitato nel Cap. 3, punto 3.3.1.3.

Si ricorda, infine, che l'art. 12 del d. Lgs. n. 36 del 28 febbraio 2021 ha stabilito che sui contributi erogati dal CONI, dalle FSN e dagli EPS riconosciuti dal CONI alle società e associazioni sportive dilettantistiche non si applica la ritenuta del 4% a titolo di acconto di cui all'art. 28, secondo comma del DPR 29 settembre 1973, n. 600

3.6.2.3 - Proventi da prestazioni di pubblicità e sponsorizzazione - Spese di rappresentanza

I proventi derivanti da prestazioni pubblicitarie e di sponsorizzazione concorrono, in quanto componenti positivi, alla determinazione del reddito imponibile ai fini IRES della società o associazione sportiva che li incamera.

Detti proventi rappresentano, di norma, una vitale fonte di sostentamento dell'associazionismo sportivo ma spesso sono sorte in passato difficoltà per taluni sponsor che si sono visti negare da alcuni organi verificatori dell'amministrazione finanziaria, la completa deducibilità, ai fini della determinazione del loro reddito d'impresa, dei costi di sponsorizzazione ritenuti dai verificatori stessi **«spese di rappresentanza»** e, quindi, come tali, deducibili, soltanto parzialmente, in più annualità ed in presenza di determinati requisiti.

A portare ordine e chiarezza nella materia è, finalmente intervenuto il legislatore che, con l'art. 1, comma 33, lett. p), della legge 24 dicembre 2007, n. 244, ha modificato la disciplina delle spese di pubblicità e propaganda ed ha dato una precisa connotazione a quelle di rappresentanza recando notevoli innovazioni all'art. 108, comma 2 del T.U.I.R.

Il primo periodo del comma, nel testo attuale, stabilisce la deducibilità integrale delle spese di pubblicità e propaganda nell'esercizio in cui sono state sostenute o, in quote costanti, nell'esercizio stesso e nei quattro successivi.

Il secondo periodo dello stesso comma prevede che "le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti di inerenza e congruità stabiliti con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze, anche in funzione della natura e della destinazione delle stesse, del volume dei ricavi dell'attività caratteristica dell'impresa e dell'attività internazionale dell'impresa".

Con il terzo periodo dello stesso comma 2, è stato stabilito che *"sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro"*.

Sulla G.U. n. 11 del 16 gennaio 2009, è stato pubblicato il decreto del Ministro dell'economia del 19 novembre 2008 che ha fissato i requisiti di inerenza e congruità delle "spese di rappresentanza" ai fini della loro deducibilità nella determinazione del reddito d'impresa.

Il decreto attuativo ha il merito di delineare confini ben distinti per la definizione di **"spese di rappresentanza"** confermando, intanto, il principio, innegabile, della loro inerenza all'attività esercitata dall'imprenditore e quello della loro effettiva e documentata sostenibilità e stabilendo, poi, che **le spese di rappresentanza sono quelle sostenute "per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni e il cui sostenimento risponde a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare, anche potenzialmente, benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore"**.

Caratteristiche della spesa di rappresentanza, afferma il decreto, sono:
-il carattere della gratuità, nel senso che necessita la mancanza di un corrispettivo o di una specifica controprestazione da parte dei destinatari dei beni e servizi erogati. Ciò mentre *"le spese di pubblicità, invece, sono caratterizzate dalla circostanza che il loro sostenimento è frutto di un contratto a prestazioni corrispettive, la cui causa va ricercata nell'obbligo della controparte di pubblicizzare/propagandare - a fronte della percezione di un corrispettivo - il marchio e/o il prodotto dell'impresa al fine di stimolarne la domanda"*;

-finalità promozionali o di pubbliche relazioni consistenti "nella divulgazione sul mercato dell'attività svolta, dei beni e servizi prodotti, a beneficio sia degli attuali clienti, che di quelli potenziali";

-ragionevolezza “in quanto idonea a generare ricavi ed adeguata all’obiettivo atteso in termini di ritorno economico, oppure, in alternativa, deve essere coerente con le pratiche commerciali di settore”.

Data la definizione delle spese di rappresentanza, il decreto stabilisce, inoltre, che **“costituiscono, in particolare, spese di rappresentanza:**

a) -le spese per viaggi turistici in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali di beni o dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell’attività caratteristica dell’impresa;

b) -le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose;

c) -le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione dell’inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell’impresa;

d) -le spese per feste, ricevimenti e altri eventi di intrattenimento organizzati in occasione di mostre, fiere ed eventi simili in cui sono esposti i beni e servizi prodotti dall’impresa;

e) -ogni altra spesa per i beni e i servizi distribuiti o erogati gratuitamente, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostentamento risponda ai criteri di inerenza indicati nel presente comma”.

Il decreto stabilisce, poi, al comma 2, i criteri di deducibilità nel periodo di sostenimento delle spese stesse che vengono commisurate all’ammontare dei ricavi e proventi dell’impresa, risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo, in misura pari:

- all’1,3% dei ricavi ed altri proventi fino a 10 milioni di euro;

- allo 0,50% dei ricavi ed altri proventi per la parte eccedente i 10 milioni di euro e fino a 50 milioni di euro;

- allo 0,1% dei ricavi ed altri proventi per la parte eccedente i 50 milioni di euro.

Con l’art. 9 del decreto legislativo n. 147 del 14 settembre 2015 sono state apportate modifiche alla disciplina fiscale delle spese di rappresentanza innalzando il plafond dei ricavi e proventi sui quali devono essere calcolate le percentuali di deducibilità delle spese in argomento.

In particolare, le spese di rappresentanza sono deducibili nel periodo d’imposta di sostenimento se rispondenti ai requisiti d’inerenza stabiliti con decreto del Ministro dell’Economia e delle finanze e vanno

commisurate, a far tempo dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto - 7 ottobre 2015 -, all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione commerciale in misura pari a:

- all'1,5% dei ricavi ed altri proventi finì a 10 milioni di euro;
- allo 0,6% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente i 10 milioni di euro e fino a 50 milioni di euro;
- allo 0,4% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente i 50 milioni di euro.

Restano deducibili, in quanto comunque spesabili, i costi relativi a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a 50 euro.

Il calcolo del tetto deducibile, in base ai ricavi, è, pertanto attualmente, il seguente:

<i>Ricavi fino a 10 ml di euro</i>	<i>1,5% dei ricavi</i>
<i>Ricavi da 10 a 50 ml. di euro</i>	<i>150.000 euro + 0,6% sull'eccedenza dei 10 ml;</i>
<i>Ricavi oltre 50 ml.</i>	<i>390.000 euro + 0,4% sull'eccedenza dei 50 ml.</i>

L'eccedenza dell'ammontare delle spese di rappresentanza rispetto al plafond surriportato, deve essere recuperato a tassazione.

Ai fini IVA, non è ammessa in detrazione, ai sensi dell'art. 19-bis1, comma 1, lett. h) del D.P.R. n. 633/72, **l'imposta relativa alle spese di rappresentanza**, come definite ai fini delle imposte sul reddito.

Con l'art. 30 del D. Lgs. n. 175 del 21 novembre 2014, similmente a quanto previsto per le imposte sui redditi, anche ai fini IVA è possibile detrarre, **a far tempo dal 13 dicembre 2014**, l'IVA sulle spese di rappresentanza relative ad omaggi acquistati con costo unitario, al netto IVA, non superiore a **50 euro**. Ne consegue che, verificandosi una cessione di beni gratuita non imponibile, non va emessa fattura come non va emessa fattura per la cessione gratuita di beni superiori all'importo di 50 euro in quanto trattasi di operazione fuori campo IVA non essendo stata detratta l'IVA all'atto dell'acquisto.

Dal decreto attuativo del 19 novembre 2008 sopra citato, discende inequivocabilmente l'implicita esclusione, operata dal legislatore, dalle spese di rappresentanza dei costi sostenuti per la sponsorizzazione; ne consegue la deducibilità completa dei costi stessi a prescindere dal significato che alla "sponsorizzazione" può essere stato finora attribuito da differenti tesi, tendenti a far rientrare o meno la sponsorizzazione

nella definizione di “rappresentanza”, al fine di assoggettare i relativi costi alla particolare disciplina delle predette spese allora vigente.

Le spese di sponsorizzazione, dunque, non sono erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi, ma costituiscono il corrispettivo di una prestazione pubblicitaria, seppure meno mirata e diretta della pubblicità intesa in senso tradizionale, contrattualmente stabilita e definita, resa dal soggetto sponsorizzato, obbligato a precisi comportamenti di “fare” a favore dell’impresa sponsor.

3.6.2.3.1 - Pubblicità e sponsorizzazione - Differenze - Deducibilità ex comma 8 art. 90 L. 289/2002 - Unificazione della detrazione IVA al 50%

Chiarito che le spese di sponsorizzazione sono escluse dal concetto di rappresentanza, sorgerà problema in ordine alla corretta individuazione del concetto di “pubblicità” rispetto a quello di “sponsorizzazione”. Problema questo che ha dato luogo a numerosi accertamenti e contestazioni provocando dispersioni di sinergie e di tempo e denaro dal momento che, per ciò che riguarda la particolare disciplina dei soggetti che optano per la legge n. 398 del 16 dicembre 1991 e successive modificazioni, sussisteva, **fino al 13 dicembre 2014**, una diversa tassazione a seconda che trattasi di spese di pubblicità o di sponsorizzazione.

Infatti, i soggetti in argomento (associazioni e società sportive dilettantistiche) che optano per la suddetta legge n. 398/91, soggiacciono alle disposizioni di cui all’art. 74, sesto comma, del D.P.R. n. 633/1972, per effetto dell’art.9, comma 1 del D.P.R. 30 dicembre 1999, n. 544, cosicché, ai fini IVA, potevano fruire della detrazione di cui all’art. 19 del D.P.R. n. 633/62 nella misura forfettaria del 50% dell’IVA relativa alle operazioni imponibili, ivi comprese quelle pubblicitarie mentre la forfetizzazione della detrazione di cui allo stesso art. 19, era limitata al 10% dell’IVA relativa alle operazioni di sponsorizzazione.

Siffatta discriminazione è venuta meno con l’art. 29 del D.Lgs. n. 175 del 21 novembre 2014, che, modificando il sesto comma dell’art. 74 del DPR n. 633 del 1972, ha recato, a vantaggio delle società e associazioni sportive dilettantistiche che hanno optato o optano per la legge n. 398/91, variazioni alla disciplina della tassazione, ai fini IVA, dei proventi di pubblicità e di sponsorizzazione, unificando al 50% l’aliquota di detraibilità dell’imposta, prima prevista, rispettivamente, al 50% ed al 10% (vedasi Circolare n. 31/E del 30 dicembre 2014).

È, comunque, necessario, anche ai fini di una corretta linea di difesa contro una pretesa dell'amministrazione finanziaria per le fatture emesse **precedentemente** all'entrata in vigore del D.LGS. n. 175, procedere ad una chiara individuazione dei confini tra la pubblicità e la sponsorizzazione.

Non v'è dubbio che la sponsorizzazione costituisce, ormai universalmente, una forma di pubblicità rivolta alla promozione aziendale che, proprio nel rispetto del concetto di potenzialità, introdotto dal legislatore con il predetto decreto del Ministro dell'Economia del 19 dicembre 2008, tende ad acquisire nuovi clienti e consumatori anche potenziali.

Le spese di sponsorizzazione, dunque, costituiscono il corrispettivo di una prestazione pubblicitaria, seppure meno mirata e diretta della pubblicità intesa in senso tradizionale, contrattualmente stabilita e definita, resa dal soggetto sponsorizzato, obbligato a precisi comportamenti di "fare" a favore dell'impresa sponsor, finalizzata alla promozione dell'attività dell'impresa ed alla diffusione nel territorio dell'immagine della stessa impresa con l'unico reale obiettivo dell'incremento dell'attività stessa.

Il discrimine tra pubblicità e sponsorizzazione, anche alla luce delle diverse, seppure non molte, interpretazioni fornite dalla prassi e dalla dottrina, rimane sempre estremamente confuso quando non addirittura penalizzante allorchè, persino quella che è ritenuta pubblicità tradizionale (statica ed occasionale rispetto all'evento quale è, ad esempio, la cartellonistica affissa **permanentemente** nel campo sportivo) assume, per gli organi accertatori, la natura di sponsorizzazione se è commissionata dallo stesso sponsor che usa il veicolo promozionale (evento sportivo) per diffondere il messaggio dell'impresa utilizzando, oltre al marchio sul materiale sportivo, cartelloni affissi permanentemente durante tutti gli eventi che si verificano sul campo sportivo compresi quelli che vedono impegnate esclusivamente società che nulla hanno a vedere con quella sponsorizzata.

In definitiva, appare contestabile il principio dell'attrazione nella sponsorizzazione della pubblicità effettuata dallo *stesso sponsor con mezzi tradizionali (striscioni, cartelloni permanenti, ecc.)*, pubblicità che è *del tutto* occasionale rispetto all'evento sportivo senza alcun rapporto di connessione con l'evento stesso.

Non può, poi, essere sottaciuto il disposto legislativo del comma 8 dell'art. 90 della legge n. 289 del 27 dicembre 2002, **riportato, poi, nel comma 3 dell'art. 12 del D.Lgs. n. 36/2021**, che, nella particolare

disciplina agevolativa a favore dello sport dilettantistico, ha introdotto la **presunzione assoluta** che *“il corrispettivo in denaro o in natura in favore di società dilettantistiche.....costituisce, per il soggetto erogante, fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a 200.000 euro, spesa di pubblicità, volta alla promozione dell’immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario.....”*.

Vero è che il legislatore ha fissato il concetto *“per il soggetto erogante”*, ma, come si evince anche dalla relazione al provvedimento, la finalità della norma era quella di evitare che fossero considerate spese di rappresentanza, come allora sosteneva l’amministrazione finanziaria, quelle, aventi natura pubblicitaria, erogate alle società sportive dilettantistiche. Né poteva essere nelle intenzioni del legislatore, che andava ad emanare una norma agevolativa a favore dello sport dilettantistico, penalizzare il settore stesso individuando detti proventi tra quelli di sponsorizzazione anziché di pubblicità.

I proventi di cui al predetto comma 8 dell’art. 90 e al comma 3 dell’art. 12 del D.Lgs. n. 36/2021, costituiscono, *juris et de jure*, spese di pubblicità e ciò deve valere oggettivamente, a prescindere dai soggetti in causa.

Se ne può dedurre che per le società/associazioni sportive dilettantistiche che optano per la legge n. 398/91 gli importi in questione, seppure nei limiti, anche per le società percipienti, dei 200.000 euro, debbano essere considerate, comunque, spese di pubblicità e non di sponsorizzazione non solo ai fini delle imposte sui redditi ma anche ai fini IVA.

Delle surriferite argomentazioni ne prese atto la stessa Agenzia delle entrate che, nel proporre la disposizione recata dall’art. 29 del D. Lgs. n. 175 del 2014, nella relazione che accompagnava la norma espresse il parere che la previgente disciplina andava modificata al fine di evitare contestazioni di esito incerto.

3.6.2.3.2. Deducibilità in capo allo sponsor - La tesi dell’antieconomicità - Giurisprudenza

Resta, comunque, fuori di ogni ragionevole dubbio, che la disposizione recata dal comma 8 dell’art. 90 della legge n. 289/2002 non possa essere posta nel nulla da una **presunzione di presunzione di antieconomicità** che porta gli organi dell’amministrazione finanziaria al recupero a

tassazione delle somme versate dagli sponsor alle società e asd anche se contenute nei limiti dei 200.000 euro.

In tema di "antieconomicità", giova ricordare che la stessa amministrazione finanziaria - Ministero delle Finanze - Dipartimento delle Entrate, con la Risoluzione n. 158/E del 28 ottobre 1998, seppure per altra fattispecie, riferendosi al concetto di inerenza delle spese ai fini della loro deducibilità, peraltro già precedentemente espresso con la Circolare 7 luglio 1983, n. 30, ha ribadito che il concetto medesimo non è più legato ai ricavi d'impresa ma all'attività della stessa, con la conseguenza che si rendono deducibili tutti i costi relativi all'attività dell'impresa e riferentisi ad attività ed operazioni che concorrono a formare il relativo reddito.

Unico requisito indispensabile, ai fini della deducibilità dei costi sostenuti per la sponsorizzazione rimane, oltre quello dell'effettiva e documentata corresponsione con relativa fatturazione assoggettata ad IVA, quella dell'inerenza, ma è fuori da ogni ragionevole dubbio che la sponsorizzazione, supportata da adeguato contratto e documento fiscale, non ha altre finalità che la promozione dell'attività dell'impresa e la diffusione nel territorio dell'immagine della stessa con l'unico reale obiettivo dell'incremento dell'attività stessa. Essa assume, quindi, nel rispetto del criterio dell'inerenza, la natura di corrispettivo per la prestazione che, giova ripeterlo, il soggetto sponsorizzato rende con l'obbligazione contrattuale di uno specifico comportamento.

Come esplicitato nella Ris.n. 34/E del 13 luglio 2009 dell'Agenzia delle entrate, la relazione al decreto ha specificato che resta ferma **la presunzione assoluta, recata dall'art. 90, comma 8, della legge n. 289/2002**, che il corrispettivo in denaro e in natura in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche "costituisce per il soggetto erogante, **fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a 200.000 euro, spesa di pubblicità, volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante specifica attività del beneficiario, ai sensi dell'art. 74 (ora 108), comma 2 del TUIR**".

Sull'argomento l'Agenzia delle entrate con la **Ris. N. 57/E del 23 giugno 2010**, si è così espressa in relazione ad un quesito posto da una società che ha chiesto di conoscere come debbano essere considerati, "ai fini della deducibilità dal reddito d'impresa dell'erogante i corrispettivi eccedenti l'importo annuo di 200.000 euro che siano erogati a fronte di contratti stipulati con società e asd, che presentino tutti i requisiti formali e sostanziali riscontrabili in un rapporto di sponsorizzazione o di altra prestazione pubblicitaria".

Nella Ris. N. 57/E, l'Agenzia, dopo aver riportato il comma 8 dell'art. 90 della legge n. 289/2002, ha richiamato la Circolare n. 21/E del 22 aprile 2003, laddove è stato precisato, al paragrafo 8, che la disposizione ha introdotto una presunzione assoluta circa la natura delle somme corrisposte alle società e asd. *"In forza di detta presunzione, le somme di cui trattasi costituiscono, in ogni caso, nel limite d'importo annuo complessivamente non superiore ai 200.000 euro, spese di pubblicità in capo al soggetto erogante, integralmente deducibili dal reddito d'impresa nell'esercizio in cui sono sostenute ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi"*.

"La citata Circolare n. 21/E del 2003 - continua la Ris. N. 57/E - ha, altresì precisato che, in base all'art. 90, comma 8. della legge n. 289 del 2002, la fruibilità dell'agevolazione in argomento è subordinata alla sussistenza delle seguenti condizioni.

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

In sostanza, ricorrendo le anzidette condizioni, il soggetto che eroga le somme in argomento alle società e associazioni sportive dilettantistiche nel limite annuo di 200.000 euro può beneficiare dell'integrale deducibilità dal reddito d'impresa prevista dall'art. 108, comma 2, primo periodo, del TUIR per le spese di propaganda e pubblicità.

*Da quanto sopra, considerata anche la ratio dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002, diretta ad agevolare il settore delle società e associazioni sportive dilettantistiche - il quale trae la maggiore fonte di finanziamento dall'attività di sponsorizzazione - consegue che la previsione recata dallo stesso articolo non introduce un limite massimo all'integrale deducibilità dal reddito d'impresa delle somme corrisposte agli enti di cui trattasi, ma individua l'importo entro il quale **dette somme costituiscono per presunzione assoluta spese di pubblicità.***

Pertanto, nella circostanza in cui, come rappresentato nell'istanza, il soggetto erogante versi alle società o associazioni sportive dilettantistiche un corrispettivo di ammontare superiore al limite annuo complessivo di 200.000 euro, l'eccedenza sarà eventualmente deducibile in capo al medesimo soggetto erogante secondo le regole ordinarie previste dal TUIR.

Più in particolare, l'eccedenza in discorso sarà deducibile dal reddito d'impresa del soggetto erogante ai sensi dell'art. 108, comma 2, primo periodo, del TUIR a condizione, ovviamente, che la natura del rapporto

contrattuale presenti tutti i requisiti formali e sostanziali riscontrabili in un rapporto di sponsorizzazione o di altra prestazione pubblicitaria.

Si precisa - continua l'Agenzia delle entrate - che ai fini della deducibilità dal reddito d'impresa devono essere soddisfatti, secondo i principi recati dal TUIR, all'art. 109, i requisiti della competenza, della certezza, quanto all'esistenza del costo, e dell'oggettiva determinabilità dello stesso, quanto al relativo ammontare, nonché dell'inerenza della spesa ad attività o beni da cui derivino ricavi o altri proventi imponibili.

In merito al trattamento tributario applicabile alle somme di cui trattasi in capo alle società o associazioni sportive dilettantistiche destinatarie dei corrispettivi come sopra individuati, si precisa, infine, per completezza, quanto segue.

Le società ed associazioni sportive dilettantistiche che nel periodo d'imposta abbiano conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a 250.000 (oggi 400.000) euro possono optare per l'applicazione delle disposizioni di favore recate dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398, così beneficiando, fra l'altro, della determinazione agevolata del reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi - attraverso l'applicazione all'ammontare dei proventi conseguiti del coefficiente di redditività pari al 3 per cento, aggiungendo l'intero importo delle plusvalenze patrimoniali - e dell'applicabilità del regime speciale previsto agli effetti IVA dall'art. 74, sesto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, nonché di disposizioni agevolative ai fini degli adempimenti contabili.

Pertanto, conclude l'Agenzia delle entrate, qualora le società ed associazioni sportive dilettantistiche che percepiscono le somme di cui trattasi in virtù di contratti di sponsorizzazione, abbiano esercitato l'anzidetta opzione, tali somme - in quanto proventi derivanti dallo svolgimento di attività commerciali da parte degli enti stessi - concorreranno alla determinazione del richiamato importo pari a 250.000 (oggi 400.000) euro, il cui superamento implica la decadenza dai richiamati benefici fiscali previsti dalla legge n. 398 del 1991, con conseguente applicazione del regime tributario ordinario previsto agli effetti delle imposte su redditi e dell'IVA, sia per quanto riguarda la determinazione delle imposte che ai fini degli adempimenti contabili (cfr. risoluzione n. 123/E del 7 novembre 2006)".

In definitiva, la promozione dell'immagine o dei prodotti, a prescindere da come si voglia etichettare - sponsorizzazione o pubblicità - costituisce costo deducibile per l'erogante.

Qualsiasi altra tesi tendente a far rientrare tali corrispettivi tra le liberalità appare del tutto incongruente in presenza di un comportamento del soggetto sponsorizzato, conseguente ad una **specifico disposizione contrattuale e di un corretto adempimento fiscale (fattura).**

Ha destato, pertanto perplessità e non poca preoccupazione una sentenza della Corte di Cassazione (n. 3433/2012) secondo la quale le spese di rappresentanza non prefissano una diretta aspettativa di ritorno al contrario di quelle di pubblicità mirate ad ottenere un ritorno in tempi brevi di incrementi commerciali. La differenziazione della Suprema Corte ha dato ossigeno alla tesi, mai abbandonata dall'amministrazione finanziaria, della "antieconomicità" per l'impresa di determinati costi, che porterebbe alla indeducibilità delle stesse spese di pubblicità che sarebbero "antieconomiche" se erogate a fronte di prestazioni pubblicitarie o di sponsorizzazione rese dalle società o dalle asd il cui bacino d'utenza può non essere tanto ampio da far prevedere un congruo ritorno commerciale per lo sponsor.

La tesi dell'"antieconomicità" è certamente pericolosa perché porta l'ufficio impositore a sostituirsi all'imprenditore nelle scelte gestionali dell'imprenditore il quale, in ossequio al principio di libertà dell'iniziativa economica tutelato dall'art. 41 della Costituzione, ha tutto il diritto di determinare la propria politica commerciale. In tal senso si sono espresse alcune Commissioni tributarie (vedasi C. T. Regionale Campania, sentenza n. 111/12/11 e C.T.R. Lombardia, sentenza 96/44/12).

In particolare, oltre alla C.T. P. di Mantova - sentenza n. 170/01/2013 e di Treviso - sentenza n. 38/4/13 - per le quali sono deducibili le spese derivanti dai contratti di sponsorizzazione...qualora il contribuente provi l'effettività della prestazione mentre l'onere della prova contraria spetta all'amministrazione finanziaria, ed alla C.T. P. di Forlì, sentenza n. 224/1/2015, appare ancora più incisiva la sentenza n. 3421/67/2015 del 15 giugno 2015, emessa dalla C.T. Regionale Lombardia - Sez. staccata di Brescia - che ha dichiarato illegittimo l'accertamento elevato a carico di un'impresa, fondato sul presupposto della "antieconomicità" di costi sostenuti per spese di pubblicità sulla base di contratti stipulati con una associazione sportiva dilettantistica per la promozione pubblicitaria, in occasione di eventi e gare, senza che si siano verificati maggiori ricavi.

La motivazione dell'accertamento si basava su una notevole sproporzione tra la spesa sostenuta ed il possibile ritorno economico che la società poteva prevedere mediante i mezzi pubblicitari, stante la

limitata visibilità di un campionato sportivo dilettantistico locale su ristretta base geografica, concludendo per la antieconomicità della prestazione con conseguente assenza del requisito dell'inerenza. La pretesa dell'Agenzia è stata rigettata dalla C.T.R. Lombardia affermando che *“unicamente l'impresa che sopporta i rischi imprenditoriali, è in grado di poter prendere decisioni anche circa la pubblicità e sponsorizzazione della propria attività in termini di scelta dello sponsor, di entità di costi da sostenere, di tempi e luoghi in cui effettuare la pubblicità, di mezzi pubblicitari, ecc., onde conseguire la massimizzazione del profitto, obiettivo imprenditoriale prioritario”*. Dopo, ulteriori considerazioni, la C.T.R. lombarda, in definitiva, ha negato la correlazione tra costi di pubblicità e sponsorizzazioni e maggiori ricavi conseguibili, anche nella considerazione che soltanto a posteriori è possibile il relativo riscontro, fermo restando che un'eventuale errata valutazione dell'imprenditore non può essere sanzionata con l'indeducibilità dei costi e che, nel contesto dell'attuale crisi economica, la pubblicità potrebbe avere evitato una contrazione di ricavi.

La Corte di cassazione, con sentenza del 10 dicembre 2014, n. 25999, ha affermato che non si può disconoscere la detraibilità dell'IVA relativa ad un costo risultante da una fattura, limitandosi a presumere una possibile antieconomicità, in quanto devono essere forniti elementi gravi, precisi e concordanti che dimostrino la non veridicità o la non inerenza dell'operazione, ai sensi dell'art. 54, comma 2 del DPR 633/72. Grava, quindi, in ogni caso sull'amministrazione finanziaria l'onere della prova, anche presuntiva, che le operazioni poste in essere sono contrarie ai canoni di economicità. Di conseguenza, afferma la Corte, il diritto alla detrazione dell'imposta può essere escluso soltanto se l'ufficio accertatore dimostri che l'antieconomicità sia sintomo di non veridicità della fattura ovvero di non inerenza della destinazione del servizio o del bene.

La Corte di Cassazione - sentenza n. 5720 depositata il 23 marzo 2016 - ha stabilito che le somme che lo sponsor corrisponde alla società o associazione sportiva dilettantistica a titolo di spese di pubblicità o di sponsorizzazione sono interamente deducibili, nel limite annuo di 200.000 euro, ai fini della determinazione del reddito del soggetto erogante, a nulla rilevando che si verifichi o meno un effettivo ritorno in termini di ricavi.

La Suprema Corte ha eliminato incertezze sulla ventilata antieconomicità dell'operazione di sponsorizzazione di una ssd, basata sulla ridotta risonanza pubblicitaria del soggetto sponsorizzato o sul

mancato incremento di ricavi per lo sponsor; né può considerarsi valida la pretesa dell'Amministrazione finanziaria che i medesimi costi possano essere considerati spese di rappresentanza, e come tali, volti ad accrescere il prestigio e l'immagine dell'impresa e, quindi, deducibili in quote annuali entro determinati limiti di legge, specie, poi, se gli importi erogati rientrano nella disciplina di cui al comma 8 dell'art. 90 della legge n. 289/2002.

Con sentenza n. 23795/2016, la Corte di Cassazione ha affermato il principio che è illegittimo l'accertamento basato sull'antieconomicità se l'impresa giustifica i bassi risultati conseguiti come effetto di una strategia aziendale di espansione e di investimento, che comporta inevitabilmente un aggravio dei costi ed una considerevole riduzione dei ricavi. Ciò in quanto l'imprenditore è libero nella conduzione dell'impresa, può assumere le scelte imprenditoriali di qualsiasi natura: l'unico limite che incontra è quello dell'abuso del diritto.

Sono da segnalare poi, due sentenze della **Commissione Tributaria Regionale Lombardia n. 171/14/2017 e n. 1727/11/2017**, che, confermando le precedenti decisioni della CTP, hanno stabilito che le spese di pubblicità sono interamente deducibili in presenza dei requisiti di certezza e inerenza e non possono essere oggetto di recupero parziale. Nella fattispecie l'amministrazione aveva recuperato l'80% delle spese di pubblicità dedotte.

Secondo il TUIR, si afferma nella sentenza, l'amministrazione finanziaria può solo riconoscere integralmente il costo dedotto oppure disconoscerlo per carenza di obiettiva determinabilità o inerenza e la soglia di percentuale, oltre la quale le spese di pubblicità dedotte non sono più correlate alla produzione dei ricavi conseguiti, non può essere fissata da un'amministrazione che si sostituisce all'imprenditore nel determinare il budget di spesa pubblicitaria sostenibile. Infine, l'amministrazione deve riqualificare le spese di pubblicità in spese di rappresentanza se intende operare la ripresa a tassazione di una loro aliquota percentuale, perché la norma prevede la deducibilità in misura proporzionale per scaglione di ricavi.

Con Ordinanza n. 8991/2017, depositata il 6 aprile 2017, la Corte di Cassazione è tornata ancora una volta sull'argomento in oggetto confermando l'indirizzo più volte in precedenza assunto circa la presunzione assoluta della deducibilità in capo allo sponsor dei costi per prestazioni di pubblicità e sponsorizzazione rese da una società sportiva dilettantistica.

Secondo la Suprema Corte, non necessita la dimostrazione dell'inerenza né può essere addotta l'**antieconomicità** del costo in presenza del costo sopportato nel limite dei 200.000 euro annui.

Con l'Ordinanza in oggetto è stato ribadito che, ai sensi del comma 8 dell'art. 90 sopra citato, il corrispettivo in denaro o in natura in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche riconosciute dalle Federazioni Sportive Nazionali o da enti di promozione sportiva, costituisce per il soggetto erogante e fino al limite di 200.000 euro annui, spesa di pubblicità volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti.

La norma disciplina una **presunzione legale di inerenza/deducibilità della spesa** in argomento sempre che il soggetto che rende la prestazione sia una società o associazione sportiva dilettantistica, sia rispettato il limite di 200.000 euro annui, la sponsorizzazione sia volta a promuovere l'immagine e/o i prodotti dello sponsor e che l'associazione o società sportiva percipiente ponga in essere in essere una specifica attività promozionale, quale, ad esempio, l'apposizione del marchio sulle divise di gioco e/o di manifesti o tabelloni pubblicitari sul campo di gioco.

La Suprema Corte ha negato, poi, che possa essere invocata l'**antieconomicità** della spesa qualora vi sia sproporzione tra il costo ed il fatturato dello sponsor, dal momento che la norma ha introdotto una presunzione assoluta non solo della natura pubblicitaria della spesa fino a 200.000 euro annui ma anche dell'inerenza della spesa medesima.

Ancora una volta i giudici tributari si sono espressi inequivocabilmente per la incontestabile deducibilità della spesa per sponsorizzazione e pubblicità a favore di una associazione sportiva dilettantistica, purchè sostenuta entro il limite, fissato dal comma dell'art. 90 della legge n. 289/2002, di 200.000 euro in un anno.

Va segnalata, poi, la sentenza della Commissione Tributaria Regionale Puglia – n. 2194/2/2018 – che ha respinto l'appello proposto dall'Ufficio delle entrate di Bari contro la sentenza favorevole al contribuente-sponsor in precedenza emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale del capoluogo pugliese.

L'Ufficio dell'Agenzia delle entrate aveva elevato accertamento nei confronti del titolare di un negozio di abbigliamento non riconoscendo la deducibilità del costo, peraltro contenuto entro l'importo di 200.000 euro nell'anno, sostenuto per sponsorizzare una asd, adducendo la non inerenza e la sproporzione del costo rispetto alla struttura finanziaria della ditta erogante.

L'Ufficio, pertanto, riprendeva a tassazione l'intero costo sostenuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA.

Contro la sentenza di accoglimento del ricorso, prodotto avverso l'avviso di accertamento, emessa dalla CTP di Bari, l'Ufficio ha proposto appello ma la CTR Puglia ha rigettato l'appello medesimo confermando il giudizio di 1° grado e ribadendo il principio dell'inerenza per presunzione assoluta della deducibilità del costo della sponsorizzazione ex art. 90, comma 8, della legge n. 289/2002.

La disposizione legislativa, hanno affermato i giudici tributari pugliesi di 2° grado, stabilisce il principio di inerenza *"qualitativa"* della sponsorizzazione e della pubblicità entro il limite di spesa di 200.000 euro nell'anno. Soltanto al superamento della predetta soglia di 200.000 euro, il committente-sponsor è tenuto a dimostrare l'inerenza *"quantitativa"* della spesa.

Ne consegue, secondo la CTR Puglia, che ai fini della legittima deduzione, lo sponsor deve soltanto documentare che le spese di sponsorizzazione/pubblicità siano state destinate alla specifica attività promozionale posta in essere dall'associazione sportiva dilettantistica.

L'Amministrazione finanziaria deve soltanto verificare che non si tratti di operazione inesistente perché in tal caso potrà procedere denunciando il fatto alla Procura della Repubblica.

Non verificandosi il presupposto dell'inesistenza dell'operazione di sponsorizzazione/pubblicità, le spese sostenute nel limite annuo di 200.000 euro a favore della asd/ssd sono sempre deducibili.

Tutto ciò premesso, è fuor di dubbio, che gli uffici dell'amministrazione finanziaria non possono operare in contrasto con la legge, adottando una diversa valutazione.

È, comunque, opportuno sottolineare che i rapporti relativi alle prestazioni di sponsorizzazione e di pubblicità devono essere adeguatamente supportati da appositi contratti e che devono essere emesse, nei modi e nei termini di legge, da parte del soggetto che effettua la prestazione, la relativa fattura con applicazione dell'IVA.

È, infine, superfluo evidenziare **la necessità della tracciabilità del pagamento e dell'incasso** del relativo corrispettivo sia ai fini bancari che, ovviamente, contabili e fiscali.

Per completezza di trattazione, si rileva che la disposizione recata dall'art. 90, comma 8 della Finanziaria 2003, non limita il diritto dello sponsor di sostenere, oltre ai 200.000 euro nel periodo d'imposta, ulteriori spese di pubblicità e di sponsorizzazione per prestazioni rese da altri soggetti, ivi comprese, ad esempio, le società sportive

dilettantistiche o professionistiche senza i limiti posti dal comma 8 dell'art. 90.

Comunque, il dettato normativo introdotto con l'art. 29 del D.Lgs. n. 175 del 21 novembre 2014, ha posto fine all'incertezza sulla natura dei proventi in argomento; tuttavia è sempre opportuno che il rapporto con lo sponsor venga ben delineato con un corretto e dettagliato contratto di cui si riporta, di seguito, un fac-simile, nonché con una precisa documentazione, quale, ad esempio, l'esplicito richiamo nella fattura emessa, al contratto di sponsorizzazione.

Fac-simile di contratto di sponsorizzazione e/o di prestazione pubblicitaria di una asd

Il giorno tra la società X, con sede in e l'associazione sportiva dilettantistica denominata Y, con sede in si conviene quanto segue.

Premesso che l'associazione sportiva dilettantistica, denominata Y, svolge attività calcistica ed è affiliata alla F.I.G.C., si stipula il presente contratto di sponsorizzazione/pubblicità valido per tutta la stagione sportiva

L'a.s.d. Y si impegna per la stagione sportiva

1) -- ad apporre il marchio della società X della grandezza da cm a cm sulle maglie, indumenti e attrezzatura sportiva di uso corrente nonché in misura ridotta sulla propria carta intestata;

2) -- a consentire per tutte le gare di campionato e amichevoli dalla stessa svolte durante la stagione sportiva, l'esposizione sul campo sportivo di uno o più manifesti o cartelli pubblicitari della misura massima complessiva di mq nei quali viene pubblicizzata la società X ed i suoi prodotti.

La soc. X si impegna a fornire il marchio ed il materiale pubblicitario.

La soc. X verserà alla a.s.d. Y a titolo di corrispettivo per la sponsorizzazione di cui al precedente punto 1) l'importo di euro e a titolo di corrispettivo per prestazione pubblicitaria di cui al precedente punto 2) l'importo di euro

I predetti importi saranno corrisposti in rate aventi le seguenti scadenze

Eventuali liti relative al presente contratto saranno devolute ad un arbitro scelto di comune accordo tra le parti.

Data e firma

La società X

L'a.s.d. Y

3.6.2.4 – Somministrazione di alimenti e bevande

Come già in precedenza accennato (punti 2.2.6. e 3.6.2.), i proventi derivanti somministrazione di alimenti e bevande in locali aperti al pubblico (bar, chioschi) o anche all'interno della sede sociale, se l'attività è gestita direttamente dall'asd, sono da considerarsi componenti positivi di reddito.

Infatti, l'attività in argomento svolta direttamente dalle associazioni sportive dilettantistiche è da considerarsi commerciale; ciò si desume dal combinato disposto dei commi 3, 4 e 5 dell'art. 148 del TUIR che, al comma 5, prevede espressamente che non si considerano commerciali la somministrazione di alimenti e bevande effettuata presso le sedi in cui viene svolta l'attività istituzionale, da bar ed esercizi similari, **soltanto** per le associazioni di promozione sociale ricomprese tra gli enti di cui all'art. 3, comma 6, lett. e) della legge 25 agosto 1991, n. 287, le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal Ministero dell'interno.

A implicita conferma di quanto sopra, è intervenuta recentemente, con sentenza n. 4284/2/15, la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, la quale ha respinto il ricorso dell'Ufficio delle entrate che, a seguito di processo verbale di constatazione redatto al termine di una verifica, aveva accertato una maggiore imposta IRES, IRAP e IVA a carico di un'associazione in regime di legge 398/91, per non aver tenuto le scritture contabile in relazione ad una attività di natura commerciale (esercizio di bar/ristorante presente al proprio interno dove la somministrazione di alimenti e bevande viene effettuata a prezzi di mercato).

L'associazione si era opposta all'accertamento invocando il legittimo godimento, in base alla legge n. 398/91, del regime fiscale previsto dalla medesima legge ai fini delle imposte sui redditi e IVA e la Commissione Tributaria Provinciale aveva accolto la tesi dell'associazione.

La Commissione Tributaria Regionale, cui si è appellato l'Ufficio delle entrate, ha confermato la sentenza di 1° grado, rigettando l'appello dell'Ufficio, ritenendo, tra l'altro, che l'esercizio dell'attività commerciale posta in essere dall'associazione non pregiudica il possesso dei requisiti di legge che disciplinano l'attività organizzativa delle società sportive dilettantistiche e che la contestazione di inesistenza della contabilità risulta inconferente e priva di pregio in quanto l'associazione, per essere destinataria della legge n. 398/91, non ha alcun obbligo di tenuta delle

scritture contabili se non di quelle prescritte dalla medesima legge n. 398/91.

Ciò posto, si ritiene più che corretta la sentenza in argomento dal momento che nel regime della legge n.398 del 1991 vengono attratte tutte le attività commerciali esercitate dalle associazioni sportive che hanno optato per la medesima legge, il cui reddito imponibile è determinato applicando ai proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, ivi comprese le sopravvenienze attive, il coefficiente di redditività del 3% , con esclusione di eventuali plusvalenze (vedasi l'art. 2 della legge n. 398 e la Circolare 11 febbraio 1992, n. 1 della Direzione Generale delle Imposte Dirette) . Poiché la medesima legge prevede, al comma 1 dello stesso art. 2, l'esonero dagli obblighi della tenuta delle scritture contabili ma soltanto l'obbligo di specifici adempimenti (tenuta del prospetto di cui al D.M. 11 febbraio 1997, numerazione e conservazione delle fatture emesse e di quelle d'acquisto) appare corretto il comportamento dell'associazione che, esercitando l'attività in argomento, ha riportato i proventi di detta attività nel prospetto di cui sopra assoggettandoli a tassazione forfettaria sia ai fini delle imposte sui redditi (IRES e IRAP) che ai fini IVA, così come previsto dalla ripetuta legge n. 398.

In definitiva, la C.T.R. della Lombardia nel considerare l'attività posta in essere dall'asd di natura commerciale, ha, però, ricondotto nel regime della L: 398/91 i proventi dell'attività medesima.

Con particolare riguardo alla somministrazione di alimenti e bevande si è espressa da ultimo con la Circolare n. 18/E del 1° agosto 2018 – punto 6.2 -, l'Agenzia delle entrate che, nel precisare che le attività poste in essere dall'ente sportivo, per poter essere ricondotte nella disciplina agevolativa di cui alla legge n. 398/1991, devono essere connesse agli scopi istituzionali, strutturalmente funzionali alla manifestazione sportiva dilettantistica e devono essere effettuate in concomitanza con lo svolgimento della manifestazione stessa, ha chiarito, a titolo esemplificativo, che possono essere annoverati tra i proventi da ricondurre tra quelli previsti dalla legge n. 398/91, quelli derivanti dalla somministrazione di alimenti e bevande in occasione dell'evento sportivo, dalla vendita di materiale sportivo, di gadget, pubblicità e sponsorizzazione, dalle cene sociali, dalle lotterie, ecc.

Viene, comunque, precisato, nella medesima Circolare n. 18/E, che l'attività di somministrazione di alimenti e bevande resa in locali interni alle asd/ssd, anche se svolta nei confronti dei propri soci e associati, deve in ogni caso considerarsi esclusa dalla *decommercializzazione* di cui

al terzo comma dell'art. 148 TUIR. I proventi di tale attività potranno, eventualmente, in alternativa, secondo le regole generali, essere assoggettati ad imposizione secondo il regime forfettario di cui alla legge n. 398/91 qualora ne ricorrano le condizioni.

Resta ferma, comunque, l'esclusione dall'IRES dei proventi delle somministrazioni di alimenti e bevande qualora siano conseguiti in occasione dell'evento sportivo e in concomitanza con lo svolgimento dello stesso e, sempre, se nei limiti posti dall'art. 25, comma 2, della legge n. 133/12999.

3.6.2.5- Abuso della forma di associazione sportiva ai fini delle agevolazioni fiscali – Cassazione: l'Amministrazione finanziaria deve provarlo.

L'Amministrazione finanziaria spesso disconosce l'applicazione delle agevolazioni fiscali di cui alla legge n. 398/91 ad alcune associazioni sportive ritenendo che l'attività svolta dalle stesse non abbia carattere istituzionale verso i propri soci ma sia finalizzata soltanto al perseguimento di attività commerciali.

E' indubbio che una parte dell'attività sportiva posta in essere è ricondotta dalla normativa fiscale nell'alveo della commercialità, quali possono dogmaticamente essere le sponsorizzazioni e l'attività spettacolistica. Tuttavia queste attività sono funzionali al perseguimento dello scopo sociale tanto che spesso è stata addirittura ventilata la possibilità che le medesime non vadano assoggettate a tassazione in quanto facenti parte integrante dell'attività istituzionale finalizzata alla promozione dei valori sportivi posti in essere dall'associazione.

E' difficile disconoscere, come a volte sostiene l'amministrazione finanziaria, quanto sia importante, ai fini sociali e non soltanto sportivi, l'opera svolta dall'associazionismo sportivo sostituendosi spesso allo Stato nella formazione di onesti cittadini, coinvolgendo milioni di giovani ai quali, mediante le associazioni sportive dilettantistiche, viene impartita un'educazione civica ai fini di un valido inserimento nella società.

La conseguente attività "commerciale" è strumentale ai fini del perseguimento degli obiettivi statutari e l'assoluta mancanza di fine di lucro che è statutariamente prevista non può che confermare siffatto assunto.

Il ventilato abuso del diritto, a volte contestato dall'amministrazione finanziaria, deve essere provato dalla stessa amministrazione.

In tal senso si è recentemente espressa la stessa Corte di Cassazione con la sentenza n. 34750 del 2019 con la quale è stato affermato che *“la prova sia del disegno elusivo, sia delle modalità di manipolazione e di alterazioni abusivi degli schemi negoziali classici, considerati come irragionevoli in una normale logica di mercato e asseritamente perseguiti solo per pervenire al risultato finale, incombe di allegare l’esistenza di ragioni economiche alternative, o concorrenti, che giustifichino operazioni in quel modo strutturale”*.

Pertanto, ne consegue che l’amministrazione non può limitarsi al mero disconoscimento dell’attività istituzionale.

La Cassazione, ancora, con sentenza n. 2152/2020, ha ribadito il concetto che necessita considerare il profilo sostanziale dell’attività effettiva di promozione sportiva dichiarata, *statuendo che la concessione dei benefici fiscali va accordata quando emerge sia il profilo formale dell’affiliazione al CONI che già costituisce valido motivo di riconoscimento ai fini sportivi sia il profilo sostanziale dell’aderenza dell’attività effettivamente svolta alla promozione sportiva dichiarata.*

Le agevolazioni..... previste in favore.... delle associazioni sportive dilettantistiche si applicano a condizione che le associazioni interessate si conformino alle clausole riguardanti la vita associativa da inserire nell’atto costitutivo o nello statuto.

La copiosa giurisprudenza della Cassazione si è ulteriormente arricchita con l’ Ordinanza 27 febbraio 2020 n. 5428, relativa ad una controversia concernente l’impugnazione di un avviso di accertamento di un maggior reddito ai fini IVA, IRPEF ed IRAP, emesso a seguito del disconoscimento, perchè non inerenti ed antieconomici, dei costi di sponsorizzazione che un contribuente, esercente l’attività di vendita al dettaglio di carburanti per autotrazione con stazione di servizio, aveva sostenuto nell’anno di imposta 2007. Sia la CTP di Potenza che la CTR Basilicata si sono pronunciate contro l’accertamento; sul ricorso per cassazione proposto dall’Agenzia delle entrate, la Suprema Corte ha confermato le precedenti sentenze, ribadendo il principio della “presunzione legale assoluta” relativamente alle spese di sponsorizzazione di cui all’art. 90, comma 8 della legge n. 289 del 2002, circa la loro natura pubblicitaria e non di rappresentanza dal momento che sono state rispettate le condizioni poste dalla stessa disposizione e cioè che: a) il soggetto sponsorizzato sia una compagine sportiva dilettantistica; b) sia rispettato il limite quantitativo di spesa; c) la sponsorizzazione miri a promuovere l’immagine e i prodotti dello sponsor; d) il soggetto sponsorizzato abbia effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale.

Un'ultima conferma è venuta sempre dalla Cassazione con l'Ordinanza n., 8540 depositata il 6 maggio 2020, che ha ribadito la "presunzione legale assoluta" circa la natura pubblicitaria della spesa a favore del soggetto erogante. Unica eccezione alla deducibilità è costituita dall'eventuale inesistenza dell'operazione ovvero dalla sovrapproduzione del costo.

3.7 - La contabilità delle associazioni sportive

3.7.1 - Generalità

Individuati i proventi di natura commerciale, l'associazione sportiva è obbligata alla tenuta di libri contabili in maniera diversificata a seconda dell'ammontare annuo dei proventi commerciali stessi.

In particolare, occorre distinguere tra:

- 1) -associazioni con proventi commerciali annui superiori ad euro 400.000
- 2) -associazioni con proventi commerciali annui non superiori ad euro 400.000

Le associazioni di cui al punto 1) sono tenute alla contabilità ordinaria, mentre quelle di cui al punto 2) sono tenute alla contabilità semplificata ma possono sempre optare per la tenuta della contabilità ordinaria oppure optare per la determinazione forfettaria del reddito (vedasi punto 2.2.5.).

Per l'attività commerciale esercitata, le associazioni hanno, comunque, qualsiasi sia il regime di contabilità, l'obbligo di tenere la contabilità separata sia ai fini delle imposte sui redditi (art. 144, comma 2 del T.U.I.R.) sia ai fini IVA (art. 19-ter, DPR n. 633/72).

3.7.2 - Associazioni sportive con proventi commerciali annui superiori ad euro 400.000 - Contabilità ordinaria

Le asd, che in un esercizio sociale hanno conseguito un ammontare di ricavi di natura «commerciale» superiore ad euro 400.000, sono obbligate, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, alla tenuta della contabilità ordinaria relativamente ai proventi di natura commerciale.

Il predetto limite è riferito alle sole associazioni aventi per oggetto prestazioni di servizi, mentre per quelle che hanno per oggetto altre attività, il limite è di euro 700.000.

I limiti suddetti sono stati fissati con l'art. 7, comma 2, punto m), del D.L.13 maggio 2011, n. 70, convertito in legge 12 luglio 2011, n. 106.

Per i contribuenti che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività si fa riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente. In mancanza della distinta annotazione dei ricavi si considerano prevalenti le attività diverse dalla prestazione di servizi. Pertanto, per le asd i cui proventi di norma derivano da «prestazioni di servizi» (attività spettacolistica, sponsorizzazione, pubblicità, ecc.), il limite da assumere è quello dei 400.000 euro al fine di determinare l'obbligatorietà o meno alla tenuta della contabilità ordinaria.

Le associazioni sportive in contabilità ordinaria devono tenere e redigere tutti i libri contabili cui sono obbligate le società di capitali e cioè, il libro giornale ed il libro degli inventari e le scritture ausiliarie contenenti gli elementi reddituali e patrimoniali raggruppati in categorie omogenee nonché il registro dei beni ammortizzabili, se ne ricorrono i presupposti, o le scritturazioni alternative a quest'ultimo registro.

In detti libri, numerati progressivamente, devono essere riportati tutti i fatti contabili inerenti l'attività commerciale svolta.

Per le asd in contabilità ordinaria, sussiste, l'obbligo di tenere, **relativamente all'attività commerciale svolta, e, quindi, ai fini della determinazione del reddito d'impresa dell'associazione, la contabilità separata.**

3.7.2.1 - Tenuta della contabilità separata - Determinazione del reddito delle asd in contabilità ordinaria

La contabilità separata si pone in essere enucleando dalla contabilità generale dell'associazione che non prevede particolari modalità ed obblighi, tutti i proventi e costi relativi all'attività commerciale che vanno ad essere registrati nei libri obbligatori (giornale) con le modalità previste dalla disciplina tributaria.

Necessita, quindi, individuare proventi e costi relativi all'attività commerciale, corredati dalla relativa documentazione di supporto i quali confluiscono, poi, alla fine dell'esercizio, nel bilancio relativo all'attività commerciale, che va, a sua volta, trascritto nel libro degli inventari.

Circa la compilazione del bilancio relativo alla contabilità ordinaria ed ai criteri civilistici che necessita seguire, si rinvia al successivo par. 4.1.

Ai fini della determinazione del reddito d'impresa, si deve tener conto delle disposizioni di cui agli artt. 143 e seguenti del T.U.I.R.

3.7.2.2. - I costi promiscui

In particolare, dai componenti positivi di reddito, illustrati al precedente punto 3.6.2, sono deducibili, oltre ai costi afferenti esclusivamente l'attività commerciale, secondo il disposto dell'art. 109 dello stesso T.U.I.R., anche i costi c.d. «**promiscui**».

Trattasi, secondo quanto dispone il comma 4 dell'art.144 del T.U.I.R., delle spese e degli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività, quali quella istituzionale.

I costi «**promiscui**» sono deducibili per la parte del loro importo che corrisponde al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa e l'ammontare di tutti i ricavi e proventi. Per gli immobili utilizzati promiscuamente è deducibile la rendita catastale o il canone di locazione, anche finanziaria, per la parte del loro ammontare che corrisponde al predetto rapporto.

Ad esempio, si ipotizza una asd con proventi commerciali di euro 413.165 e con euro 929.622 di proventi complessivi, nonché con costi esclusivamente commerciali per euro 258.228 e con costi promiscui per euro 309.874.

Dal rapporto di cui all'art. 144, comma 4 del T.U.I.R., così determinato.

Proventi commerciali € 413.165

Proventi complessivi € 929.622

*conseguo una percentuale del **44,44%** che va applicata all'ammontare dei costi promiscui.*

Il reddito, nell'esempio, quindi, va così determinato:

<i>Proventi commerciali</i>	<i>€ 413.165</i>
<i>Costi commerciali</i>	<i>€ 257.728</i>
<i>Costi promiscui € 309.874,00 (44,44%) =</i>	<i><u>€ 137.708</u></i>
<i>Totale costi deducibili (€ 257.728+137.708)</i>	<i><u>€ 395.436</u></i>
<i>Reddito d'impresa</i>	<i>€ 17.729</i>

3.7.2.3 - Dichiarazione dei redditi- Modello enti non commerciali

Nel bilancio, redatto ai fini dell'attività commerciale, non devono essere riportati altri eventuali redditi (fondiari, di capitale, ecc.) che, invece, vanno separatamente indicati nel Mod. REDDITI - Enti non commerciali -, ai fini della determinazione del reddito complessivo dell'associazione.

In particolare, al rigo RS 24 vanno riportati tutti i ricavi e proventi commerciali che concorrono a formare il reddito d'impresa; al rigo RS 25 vanno indicati tutti i ricavi e proventi compresi quelli relativi all'attività istituzionale; al rigo RS 26, ai fini della determinazione dell'ammontare dei costi promiscui detraibile, va riportato l'ammontare complessivo dei costi cosiddetti promiscui che saranno deducibili nella misura risultante dall'applicazione della percentuale che scaturisce dal rapporto tra gli importi di cui ai rigi RS 24 e 25. Nei successivi rigi da RS27 a RS 43 vanno riportati gli oneri **detraibili e nei rigi da RS 86 a RS 112, i crediti ed i dati di bilancio.**

L'associazione sportiva produrrà la dichiarazione dei redditi - Mod. REDDITI - ENC - compilando, **per ciò che concerne il reddito d'impresa in contabilità ordinaria**, il quadro RF nel quale va riportato al rigo RF4 l'utile risultante dal conto economico o, al rigo RF5, la perdita.

Vanno, poi, riportate nei rigi successivi - da RF 7 a RF 31, totale a rigo RF 32- le variazioni in aumento (plusvalenze patrimoniali e sopravvenienze attive, imposte indeducibili, ammortamenti non deducibili, spese relative a più esercizi non deducibili in tutto o in parte, spese di manutenzione eccedenti la quota deducibile, spese di competenza di altri esercizi, spese ed altri componenti negativi promiscui eccedenti la quota deducibile, altre variazioni in aumento, ecc.) e le variazioni in diminuzione (rigi da RF 34 a 55 - totale RF 56).

La somma algebrica tra l'utile/perdita del conto economico e tra il totale delle variazioni in aumento/diminuzione - rigo RF57 -, costituisce il reddito lordo (rigi RF 60 e 63) e, quindi, si determina, al rigo RF 65, il reddito di impresa da riportare al rigo RN 6.

Il reddito complessivo si ricava dal totale dei redditi che eventualmente affluiscono all'asd oltre al reddito d'impresa e, cioè:

- redditi di fabbricati (Quadro RB);
- redditi di partecipazione (Quadro RH);
- redditi diversi (Quadro RL).

Tutti i redditi confluiscono nel quadro RN per la determinazione dell'IRES, che si applica **dai periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2016, nella misura del 24%** (art. 2, comma 61, della legge n. 208/2015 - Finanziaria 2016).

Nel Quadro RS trovano, poi, collocazione i dati per la determinazione dei costi promiscui.

Infine, nel Quadro RX - Risultato della Dichiarazione - vanno riportati - Sez. I - i debiti e/o crediti ed eccedenze risultanti dalla dichiarazione e

nella Sez. II, i crediti ed eccedenze risultanti dalla precedente dichiarazione.

Per effetto della disposizione recata dall'art. 4-bis del D.L. n. 34/2019 convertito dalla legge n. 58 del 28 giugno 2019, la dichiarazione dei redditi - Mod. REDDITI - ENC - va prodotta, in via telematica all'Agenzia delle entrate, entro **undici mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale, indipendentemente dalla data di approvazione del rendiconto o bilancio, fermi restando i termini per il versamento delle imposte dovute di cui al successivo punto 3.7.2.4.**

Pertanto i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare devono inviare telematicamente le dichiarazioni REDDITI e IRAP entro il mese di novembre mentre i soggetti con esercizio al 30 giugno inviano le dichiarazioni entro il mese di maggio dell'anno successivo.

I soggetti con bilancio chiuso al 30 giugno 2020 (periodo d'imposta 2019/2020) utilizzeranno il Mod. REDDITI ENC 2020; per il bilancio al 30 giugno 2021 (periodo d'imposta 2020-2021) dovrà essere utilizzato il Modello Redditi ENC 2021.

3.7.2.4 - Versamento dell'IRES a saldo e degli acconti/dichiarazione

Il comma 49 dell'art. 37 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, ha introdotto l'obbligo per i soggetti titolari di partita IVA di effettuare i versamenti di imposte e contributi previdenziali **esclusivamente mediante modalità telematiche**, anche servendosi di intermediari. Pertanto, i versamenti in argomento non possono essere effettuati con il mod. F 24 cartaceo.

Con l'art. 7-quater, comma 19 del D.L. n. 193/2016 sono stati unificati i termini relativi al versamento di tutte le imposte dovute in base alle dichiarazioni dei redditi (IRPEF, IRES ed IRAP).

Pertanto, i soggetti persone fisiche nonchè i soggetti all'IRES, **con esercizio sociale coincidente con l'anno solare - 31 dicembre -**, effettuano il versamento del saldo e della prima rata dell'acconto IRPEF, IRES e IRAP entro il **30 giugno** dell'anno di presentazione della dichiarazione, a prescindere dalla data di approvazione del bilancio.

I soggetti all'IRES, con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, effettuano il versamento delle imposte IRES e IRAP a saldo ed in acconto (prima rata) entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, a prescindere dalla data di approvazione del bilancio. Pertanto, un'associazione che chiude l'esercizio sociale al 30 giugno 2021 deve provvedere entro il 31

dicembre successivo, al versamento delle imposte a saldo per il periodo d'imposta 2020 e della prima rata di acconto per il periodo d'imposta 2021.

I soggetti all'IRES che, invece, in base a disposizioni di legge, approvano il bilancio oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, versano il saldo dovuto e la prima rata dell'acconto IRES e IRAP entro il giorno 30 del mese successivo a quello di approvazione del bilancio. Trattasi di quei soggetti che approvano il bilancio, avvalendosi della facoltà prevista dall'art. 2364, secondo comma, secondo periodo c.c., entro sei mesi dalla chiusura dell'esercizio, sempreché ciò sia previsto dall'atto costitutivo.

I versamenti a saldo ed in acconto (prima rata) possono essere effettuati entro il trentesimo giorno successivo alle scadenze sopra riportate maggiorando le somme da versare dello 0,40% a titolo di interesse corrispettivo.

I versamenti di acconto sono effettuati in due rate salvo che il versamento da effettuare alla scadenza della prima rata non superi l'importo di 103 euro.

Il 40% dell'acconto dovuto (prima rata) è versato nel termine previsto per il versamento del saldo dovuto in base alla dichiarazione relativa all'anno di imposta precedente, mentre il residuo importo (seconda rata) è versato entro il mese di novembre per i soggetti il cui esercizio sociale coincide con l'anno solare o **entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese successivo a quello di chiusura dell'esercizio per i soggetti il cui esercizio non coincide con l'anno solare.**

Pertanto, i soggetti che chiudono l'esercizio sociale al 30 giugno 2021 devono versare la seconda rata di acconto delle imposte per il periodo d'imposta 2021, entro il 31 maggio 2022.

Dal 2020, per effetto dell'art. 3, comma 1, del D.L. n. 124/2019, la compensazione orizzontale nel Mod. F 24 (compensazione tra tributi diversi, ad es. IRES compensata con IVA) dei crediti di imposte dirette e sostitutive relative al 2019, per importi superiori a 5.000 euro annui, sarà possibile soltanto a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui emerge il credito.

La nuova disciplina si applica con riferimento ai crediti maturati nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019 e, pertanto, per i soggetti con periodo d'imposta 1° luglio 2019 – 30 giugno 2020, la compensazione ha luogo soltanto decorsi dieci giorni dalla presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al bilancio 2019-2020.

Con il comma 2 dello stesso art. 3 è stato esteso a tutti i contribuenti l'obbligo di trasmettere in via telematica all'Agenzia delle entrate, il Mod. F 24 contenente le compensazioni. Lo stesso obbligo è previsto per le compensazioni di crediti effettuate dai sostituti di imposta per il recupero delle eccedenze di versamento delle ritenute e dei rimborsi /bonus erogati ai dipendenti.

È stata, poi, rivisitata con l'art 4-bis del D.L. n. 34/2019, la disciplina relativa alla presentazione delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi.

In particolare, è stato stabilito che i contribuenti soggetti all'IRES presentano la dichiarazione dei redditi, sempre in via telematica, entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese dalla chiusura del periodo d'imposta.

I soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare (bilancio al 31 dicembre), obbligati alla presentazione della dichiarazione - REDDITI - ai fini IRES, nonché di quella IRAP, presentano la dichiarazione REDDITI annuale e quella IRAP, sempre in via telematica, **entro il 30 novembre** dell'anno successivo alla chiusura del bilancio.

La dichiarazione REDDITI - relativa all'esercizio 1° luglio - 30 giugno va prodotta, sempre in via telematica, entro il 31 maggio dell'anno successivo alla chiusura del bilancio.

In materia di versamenti, il decreto-legge (fiscale) n. 124/2019 ha esteso alle imposte sui redditi IRPEF, IRES e IRAP la disposizione già prevista ai fini IVA relativamente all'obbligo del visto di conformità, qualora si voglia utilizzare in compensazione orizzontale un importo superiore a 5.000 euro. Anche i rimborsi di importo superiore a 30.000 euro necessitano del visto di conformità.

3.7.3 - Associazioni sportive con proventi commerciali non superiori a euro 400.000

Le associazioni sportive che nell'esercizio sociale hanno conseguito un ammontare di ricavi di natura commerciale da prestazioni di servizi non superiore ad euro 400.000 o ad euro 700.000 se derivanti da altre attività, sono tenute alla **contabilità semplificata**.

Detti limiti sono stati così fissati con il D.L. n. 70/2011, convertito in legge 12 luglio 2011, n. 106.

Tuttavia, è loro facoltà **optare per il regime di contabilità ordinaria** precedentemente illustrato, cui sono obbligate tutte le associazioni con

proventi commerciali annui di importi superiori a quelli suddetti nonché tutte le società di capitali.

L'opzione per la tenuta della contabilità ordinaria deve essere esercitata nella dichiarazione annuale IVA relativa al medesimo anno dal quale si è inteso optare per il regime ordinario ed è vincolante per un anno per il regime contabile prescelto e almeno per un triennio per quanto riguarda la determinazione del reddito imponibile.

Le asd che iniziano l'attività devono esercitare l'opzione nella dichiarazione di inizio attività ex art. 35 del D.P.R. n. 633/1972.

È comunque, opportuno rilevare che ai sensi dell'art. 1 del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442, l'opzione per regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desume dal comportamento di fatto del contribuente, c.d. "comportamento concludente", fermo restando, comunque, l'obbligo della comunicazione all'Amministrazione finanziaria.

Il regime di contabilità semplificata si estende di anno in anno sempre che non venga superato il limite dei 400.000 euro di proventi commerciali.

Il superamento di tale limite nel corso di un esercizio obbliga automaticamente per l'anno successivo alla tenuta della contabilità ordinaria ed al relativo regime di determinazione del reddito.

3.7.3.1 - La contabilità semplificata

I soggetti obbligati alla contabilità semplificata devono tenere, così come previsto dall'art. 18 del D.P.R. n. 600/1973:

- i registri IVA;
- il registro dei beni ammortizzabili qualora intendano procedere agli ammortamenti dei beni strumentali. ***L'obbligo è venuto meno con l'art. 2 del D.P.R. 9 dicembre 1996, n. 695, che ha previsto che le annotazioni proprie del registro dei beni ammortizzabili possono essere eseguite nel registro degli acquisti IVA.***

L'art. 13 del D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435 ha stabilito che i soggetti in contabilità semplificata possono non tenere il registro dei beni ammortizzabili, ancorché i soggetti stessi non siano tenuti al libro giornale, a condizione che siano esibiti, a richiesta degli uffici finanziari, gli stessi dati ordinati secondo quanto prevede l'art. 16 del D.P.R. n. 600/1973. A tale riguardo l'Agenzia delle entrate con la Circolare n. 6/E del 25 gennaio 2002, ha precisato che, «*ad esempio, con riferimento ai*

beni immobili iscritti nei pubblici registri, dovranno essere forniti agli organi di controllo i dati relativi all'acquisizione del bene, il suo costo originario, le rivalutazioni, le svalutazioni, il fondo di ammortamento nella misura raggiunta alla fine del periodo d'imposta precedente, il coefficiente di ammortamento praticato nel periodo d'imposta, la quota annuale di ammortamento e le eliminazioni dal processo produttivo».

Permane, ovviamente, in alternativa, la facoltà di registrare i dati stessi nel registro degli acquisti IVA, prevista dal citato art. 2 del D.P.R. n. 695/1996.

I registri previsti ai fini IVA vanno utilizzati ai fini della determinazione del reddito imponibile e, pertanto, essi vanno integrati con ulteriori annotazioni oltre quelle stabilite dal D.P.R. n. 633/1972.

Nel registro degli acquisti IVA deve essere indicato, entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi, il valore delle rimanenze distintamente per quantità e valori.

L'annotazione, può essere fatta, anziché nel registro IVA, in un apposito prospetto.

Inoltre, con l'art. 9 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, è stato stabilito che i soggetti tenuti alla contabilità semplificata devono registrare, entro 60 giorni a decorrere dalla data di effettuazione dell'operazione, tutti i componenti positivi e negativi del reddito d'impresa che non risultano dai registri IVA in quanto non afferiscono cessioni di beni né prestazioni di servizi né operazioni che concorrono a formare la base imponibile.

Vanno, poi, effettuate le annotazioni, ai sensi del D.M. 2 maggio 1989, afferenti:

- ratei e risconti;
- fatture da emettere e da ricevere;
- plusvalenze;
- sopravvenienze attive;
- minusvalenze;
- sopravvenienze passive;
- perdite di beni strumentali;
- compensi spettanti agli amministratori;
- oneri di utilità sociale;
- ammortamenti di beni materiali e immateriali;
- accantonamenti di quiescenza e previdenza (TFR);
- spese relative a più esercizi;
- tutte le altre operazioni rilevanti ai fini della determinazione del reddito d'impresa.

3.7.3.2 - Determinazione del reddito delle asd in contabilità semplificata

Il reddito delle imprese in contabilità semplificata è determinato, ai sensi dell'art. 66 del T.U.I.R., dalla differenza tra l'ammontare dei proventi commerciali e quello delle spese ad essi afferenti, debitamente documentate, aumentata delle plusvalenze e delle sopravvenienze attive e diminuita delle minusvalenze e sopravvenienze passive.

Anche per i soggetti in contabilità semplificata occorre tener conto dei costi promiscui, così come chiarito nel precedente punto 3.7.1.1.

Di regola vigeva, fino al 2016, il criterio di competenza e non di cassa, **ma dal 2017 il reddito va determinato con il criterio di cassa (vedasi successivo punto 3.7.3.2.1).**

Le asd in contabilità semplificata redigono, alla fine dell'esercizio sociale, un rendiconto relativo all'attività commerciale svolta le cui risultanze vanno riportate nel **Quadro RG del Mod. REDDITI - ENC.**

In detto quadro RG, devono essere indicati tutti i componenti positivi e negativi di reddito.

Le plusvalenze concorrono a formare il reddito per l'intero ammontare nell'esercizio in cui sono state realizzate ovvero, se i beni sono stati posseduti per un periodo non inferiore a 3 anni, a scelta del contribuente, in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto.

Le sopravvenienze attive concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui gli ammontari relativi sono stati incassati (criterio di cassa) o in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi ma non oltre il quarto.

I costi concernenti contratti a corrispettivi periodici relativi a spese di competenza di due periodi d'imposta, in deroga all'art. 109, comma 2, lett. b) TUIR, possono essere dedotte nell'esercizio nel quale è stato registrato il documento probatorio. La disposizione si applica solo nel caso in cui l'importo del costo indicato dal documento di spesa non sia superiore a euro 1.000. e trova applicazione a partire dall'esercizio in corso al 31 dicembre 2011 (art. 7 comma 2, punto s) del D.L. n. 70/2011 convertito in legge n.106 del 12 luglio 2011 e art. 3, commi 8 e 9 del D.L. n. 16 del 2 marzo 2012, convertito in legge 26 aprile 2012, n. 44).

Le spese relative a prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande sostenute dai soggetti che non sono dipendenti o titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa della società/asd, in occasione di trasferte fuori del territorio comunale, sono deducibili soltanto nella misura del 75% del loro importo.

Il reddito d'impresa così determinato, rilevabile dal Quadro RG, concorre, unitamente agli altri eventuali redditi dell'asd, alla determinazione del reddito complessivo che va evidenziato nel **Quadro RN** nel quale vengono calcolate le imposte da pagare per il periodo d'imposta e, in acconto, per quello successivo.

L'IRES, nella misura del **24%** del reddito, va corrisposta entro il termine del quale si è trattato al precedente par. 3.7.2.4.

3.7.3.2.1 - Determinazione del reddito con il criterio di cassa

A partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 e, quindi, dal 2017 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare e, per i soggetti con esercizio chiuso al 30 giugno, a partire dall'esercizio 1 luglio 2017-30 giugno 2018, le imprese in regime di contabilità semplificata - quelle di servizi con ricavi non superiori a 400.000 euro e quelle che svolgono altre attività con ricavi non superiori a 700.000 euro - **determinano il reddito non più con il criterio della competenza ma con il criterio di cassa**. Ciò al fine di evitare gli effetti negativi derivanti dai ritardi cronici di pagamento avvicinando il momento dell'obbligazione tributaria alla concreta disponibilità di mezzi finanziari evitando esborsi per imposte dovute su proventi non ancora incassati.

Rimane, tuttavia, salva la possibilità di optare per il regime ordinario che prevede, invece, il criterio di competenza.

Pertanto, gli imprenditori individuali e le società di persone, nonché gli enti non commerciali, quali possono essere le associazioni sportive, che, nell'anno precedente, hanno percepito ricavi nei limiti suddetti dovranno determinare il loro reddito con il criterio di cassa. In alternativa, i soggetti in argomento possono optare con vincolo triennale, per il criterio delle "registrazioni".

In definitiva, le imprese minori **devono**, dal 2017, tenere la contabilità con il **criterio di cassa**, per il quale il reddito d'impresa è determinato dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi e proventi percepiti nel periodo d'imposta e quello delle spese sostenute nel periodo stesso.

Tuttavia, permangono alcune deroghe al regime di cassa puro.

Infatti, come confermato dall'Agenzia delle entrate con la Circolare n. 11/E del 13 aprile 2017, continuano a seguire il criterio della competenza:

-tra i componenti positivi di reddito, tra l'altro, le plusvalenze e le sopravvenienze attive;

-tra i componenti negativi di reddito, le minusvalenze e le sopravvenienze passive, le quote di ammortamento di beni materiali, immateriali ed i canoni di leasing, le perdite di beni strumentali e le perdite di crediti, gli accantonamenti di quiescenza e previdenza, le spese per prestazioni di lavoro (art. 95 del TUIR) fatti salvi i compensi agli amministratori che, ex lege, sono deducibili nell'esercizio di corresponsione e gli oneri di utilità sociale.

È da rilevare che le spese di pubblicità, non essendo più deducibili in più esercizi, sono deducibili secondo il criterio di cassa così come le spese di manutenzione ordinaria.

Analogamente, il valore della produzione netta, ai fini IRAP, si determina con gli stessi criteri sopra descritti.

Per quanto riguarda gli adempimenti contabili, il riformulato art. 18 del DPR n. 600/1973, prevede le seguenti tre opzioni contabili per le imprese minori, alternative tra loro:

a) fermo restando l'istituzione dei registri IVA, ove obbligatori, vanno istituiti appositi registri degli incassi e dei pagamenti, dove annotare in ordine cronologico, rispettivamente, i ricavi incassati e i costi effettivamente sostenuti;

b) utilizzare, come in passato, i registri IVA anche ai fini delle imposte sul reddito, annotando separatamente le operazioni non soggette a registrazione ai fini IVA ed effettuando, nel contempo, le annotazioni necessarie a dare rilevanza ai mancati incassi e pagamenti nell'anno di registrazione del documento contabile ai fini IVA;

c) utilizzare i registri IVA anche ai fini delle imposte sul reddito, esprimendo una specifica opzione che consente loro di non annotare su tali registri gli incassi e i pagamenti. In tal caso opera una presunzione assoluta, secondo cui il ricavo si intende incassato e il costo pagato alla data di registrazione del documento contabile ai fini IVA.

Come precisato dall'Agenzia delle entrate con la predetta Circolare n. 11/E/2017, il nuovo art. 18 dispone ora, al comma 2, l'obbligo per le imprese minori di istituire appositi registri ai fini delle imposte sul reddito, dove annotare rispettivamente i ricavi incassati e i costi effettivamente sostenuti.

Con riferimento alla registrazione dei ricavi, è previsto che deve essere annotato, cronologicamente, per ciascun incasso: il relativo importo, le generalità, l'indirizzo e il Comune di residenza anagrafica del soggetto che effettua il pagamento (può bastare la sola indicazione del codice fiscale), gli estremi della fattura o di altro documento emesso.

Per quanto concerne i costi, è previsto che devono essere annotati cronologicamente quelli effettivamente sostenuti nell'esercizio e per ciascuna spesa vanno annotate le generalità, l'indirizzo ed il comune di residenza anagrafica del soggetto che riceve il pagamento (è sufficiente indicare anche soltanto il codice fiscale) e gli estremi della fattura o di altro documento che comprovi l'avvenuto pagamento quando non è obbligatoria ai fini IVA l'emissione della fattura.

Le registrazioni devono essere operate entro 60 giorni dall'incasso del ricavo o dal pagamento della spesa.

I componenti positivi e negativi diversi da quelli che concorrono alla determinazione del reddito con il criterio di cassa, devono essere annotati nei registri stessi entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Come per il passato, i registri tenuti ai fini IVA possono sostituire i registri cronologici degli incassi e dei pagamenti laddove siano annotate separatamente le operazioni non soggette ad IVA.

La Circolare n. 11/E del 2017 considera, poi, la via della opzione per la tenuta dei registri IVA senza separata indicazione degli incassi e dei pagamenti - *criterio delle registrazioni* - che prevede la determinazione del reddito sulla base delle registrazioni effettuate ai fini IVA indipendentemente dalla "cassa" o dalla "competenza" senza tener conto dei mancati incassi o pagamenti. L'opzione è vincolante per un triennio.

Il regime di cassa introdotto con il riformulato art. 18 del DPR n. 600/1973, è il regime naturale dei soggetti in argomento e, pertanto, non è subordinato ad una manifestazione di volontà del contribuente. È prevista, invece, l'opzione per la contabilità ordinaria con vincolo triennale. **L'opzione ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta in cui è effettuata e si esercita per comportamento concludente, dandone comunicazione con il quadro VO della dichiarazione IVA.**

I soggetti che per il 2020 hanno tacitamente rinnovato l'opzione per la contabilità ordinaria possono revocare nel 2021 la scelta operata per applicare il regime semplificato.

3.7.3.3 - Opzione per la determinazione forfettaria del reddito delle associazioni ammesse alla tenuta della contabilità semplificata

Le asd, in quanto enti non commerciali, possono, previa opzione, qualora abbiano i requisiti per essere in contabilità semplificata, fruire del regime di **determinazione forfettaria del reddito disciplinato**

dall'art. 145 del T.U.I.R., esteso a tutti gli enti non commerciali ammessi alla tenuta della contabilità semplificata ai sensi dell'art.18 del D.P.R. n. 600/1973.

Il reddito d'impresa si determina, per i soggetti che ne fanno espressa richiesta, forfettariamente applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali un coefficiente di redditività, differenziato per il tipo di attività (prestazione di servizi ed altre attività) e per scaglioni di ricavi.

I coefficienti di redditività sono i seguenti:

a) attività di prestazione di servizi:

- fino a euro 15.493,71 di ricavi 15%
- da euro 15,493,72 fino a euro 400.000 di ricavi 25%

b) altre attività:

- fino a euro 25.822,84 di ricavi 10%
- da euro 25.822,85 a euro 700.000 di ricavi 15%

Per le asd che esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi e altre attività si applica la percentuale prevista per l'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente. In mancanza di distinta annotazione si applicano le percentuali previste per le prestazioni di servizi.

Al reddito così determinato vanno aggiunte le plusvalenze, le sopravvenienze attive, i dividendi e interessi e i proventi immobiliari.

Il regime forfettario si estende di anno in anno qualora i suddetti limiti non vengano superati nel periodo d'imposta.

Qualora i predetti limiti risultino, alla chiusura del periodo d'imposta, superati, non potrà trovare applicazione per il periodo medesimo il regime di determinazione forfettaria del reddito.

Sugli obblighi dei soggetti in argomento, l'Agenzia delle entrate ha fornito alcuni chiarimenti con la Risoluzione n. 58/E del 24 giugno 2010, precisando che, ancorché sia intervenuta l'abrogazione del regime speciale previsto dall'art. 3, commi da 165 a 170, della legge n. 662 del 23 dicembre 1966, tali soggetti restano obbligati:

- ad annotare l'ammontare complessivo, distinto per aliquota, delle operazioni fatturate in ciascun mese, con riferimento allo stesso mese, entro il giorno 15 del mese successivo, nei registri previsti ai fini IVA ovvero nell'apposito prospetto riepilogativo, che tiene luogo dei registri stessi, conforme al modello approvato con decreto del Ministro delle finanze 11 febbraio 1997, pubblicato nella G.U. n. 37 del 14 febbraio 1997, ed alle relative istruzioni;
- ad annotare entro il termine previsto per le liquidazioni trimestrali dell'IVA l'importo complessivo imponibile mensile o trimestrale degli

acquisti e delle importazioni, indicando l'imposta detraibile nel registro di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633 del 1972 o nel prospetto sopra menzionato (C.M. n. 10/E del 17 gennaio 1997);

- a conservare, ai sensi dell'art. 22 del D.P.R. n. 600 del 1973, la documentazione degli altri costi di cui si intenda effettuare la deduzione ai fini delle imposte sui redditi.

Un ulteriore, e ancora più semplificato e agevolato, regime di determinazione del reddito per le asd è quello previsto dalla legge n. 398/91, della quale sarà trattato ampiamente nel successivo Cap. 6.

3.8 - La flat-tax per le persone fisiche titolari di partita IVA-

Con i commi da 9 a 22 dell'art. 1 della legge di bilancio 2019, tutti i soggetti – **persone fisiche** - titolari di partita IVA che hanno conseguito nell'anno precedente ricavi o proventi non superiori a 65.000 euro, possono fruire, dal 1° gennaio 2019, del regime forfettario con il **pagamento di un'imposta unica del 15% sostitutiva di Irpef, addizionali e Irap, se dovuta, e senza applicazione dell'IVA.**

I nuovi forfettari sono esclusi dalla fatturazione elettronica e nella fattura che vanno ad emettere dovranno apporre l'indicazione "*Non soggetta ad IVA ex legge 190/2014*".

Il regime forfettario si applica alle persone fisiche esercenti attività di impresa o arti o professioni.

Per fruire del regime agevolato il soggetto non deve avere partecipazioni in società di persone o associazioni o anche nell'impresa familiare né avere il controllo diretto o indiretto di una Srl. Ciò, però, qualora dette società svolgano un'attività riconducibile a quella svolta dal soggetto in regime forfettario.

Altra causa ostativa riguarda lo svolgimento di attività in regime forfettario nei confronti del proprio datore di lavoro.

3.9 - Associazioni senza proventi commerciali o con soli proventi occasionali

Le asd che svolgono soltanto attività istituzionali devono seguire le norme statutarie per quanto concerne gli adempimenti contabili, come il rendiconto economico-finanziario e la rilevazione delle entrate e delle uscite, senza obbligo di vidimazione dei libri contabili e di tenuta dei libri contabili e registri IVA.

Le asd che non hanno esercitato affatto o hanno esercitato occasionalmente attività commerciali, sono obbligate a presentare la dichiarazione REDDITI - per gli altri redditi eventualmente posseduti, diversi dai redditi esenti e/o dai redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva, ivi compresi gli interessi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali.

A tal fine devono compilare i singoli quadri indicando in essi i redditi di varia natura che concorrono a formare l'imponibile posseduto nel periodo d'imposta.

Si precisa che i corrispettivi percepiti nel periodo d'imposta derivanti da attività commerciali non esercitate abitualmente devono essere dichiarati nel rigo RL 15 - col.1) del Quadro RL - altri redditi - indicando, nella col. 2 dello stesso rigo RL, le spese specificatamente inerenti alle predette attività.

In assenza dei predetti redditi di altra natura le associazioni sportive, oltre a non avere obblighi di contabilità, non ne hanno, conseguentemente, di dichiarazione.

Si applicano, relativamente alle imposte sui redditi, le disposizioni di cui al D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, che disciplina gli enti non commerciali, tra le quali è prevista quella che regola le attività occasionali degli enti stessi.

Non concorrono, pertanto, alla formazione del reddito degli enti non commerciali i fondi che ad essi pervengono a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori in concomitanza di celebrazioni e ricorrenze nè i contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche (art. 143, comma 3 TUIR)

Ciò, però, comporta **l'obbligo di redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito e separato rendiconto** delle entrate e delle uscite, relativo alle predette attività, tenuto e conservato ai sensi dell'art. 22 del DPR n. 600/73 (tenuta e conservazione dei libri contabili), dal quale devono risultare in modo chiaro e trasparente, anche a mezzo di una relazione illustrativa, le entrate e le spese relative a ciascuna manifestazione.

Sull'argomento si rinvia a quanto in precedenza esposto al punto 2.2.3 nonché al successivo punto 6.4.4. e alla Risoluzione n. 126/E del 16 dicembre 2011.

4 - LE SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE DI CAPITALI - DISCIPLINA TRIBUTARIA

4.1 - Generalità

Le società sportive costituite in forma di società di capitali e/o di cooperativa che svolgono attività sportiva dilettantistica sono assoggettate all'IRES ed all'IRAP alla stregua di una normale società di capitali e gli adempimenti contabili sono quelli previsti per una qualsiasi S.p.A., S.r.l. o Coop. r.l.

L'art. 90 della L. 27 dicembre 2002, n. 289, ha introdotto con i commi 1 e 17, un nuovo genus di società: **la società sportiva dilettantistica costituita in forma di società di capitali senza fine di lucro**, che va ad aggiungersi alle normali società di capitali costituite secondo le disposizioni civilistiche vigenti.

Successivamente, l'art. 4, comma 6-bis del D.L.n. 72/2004, convertito dalla legge n. 128 del 21 maggio 2004, ha inserito ai medesimi commi, tra le forme che può assumere una società sportiva dilettantistica, anche quella della **cooperativa**.

La caratteristica essenziale - assenza del fine di lucro - e gli altri vincoli statutari espressamente stabiliti dai commi 18 e 18 bis dello stesso art. 90, costituiscono il requisito indispensabile ai fini del riconoscimento da parte del CONI, previsto dall'art.7 del D.L. n. 136/2004, convertito dalla L. 27 luglio 2004, n. 186, condizione inderogabile per l'accesso ai benefici tributari previsti per le società sportive dilettantistiche.

Alle società sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro ed alle cooperative sportive dilettantistiche tornano applicabili, per effetto dell'art. 90, comma 1 della stessa legge n. 289, le disposizioni della L. 16 dicembre 1991, n. 398 e successive modificazioni, nonché le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche.

Tanto premesso, ai fini esclusivamente tributari, possono coesistere le seguenti distinte categorie di società sportive costituite in società di capitali:

- a) -società sportive dilettantistiche di capitali e cooperative alle quali si applicano le disposizioni fiscali previste per le generalità delle società di capitali e cooperative;**
- b) -società sportive dilettantistiche di capitali e cooperative sportive dilettantistiche senza fine di lucro ex art. 90 della legge n. 289/2002.**

4.1.1 - Le Società sportive dilettantistiche di capitali - Adempimenti contabili e fiscali

Le società sportive dilettantistiche di capitali sono soggette alla normale disciplina ai fini IRES e IRAP rientrando tra i soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. a) del TUIR.

Al riguardo, con la Circolare n. 18/E del 1° agosto 2018, l'Agenzia delle entrate ha precisato che le ssd di capitali, ancorchè non perseguano il fine di lucro, mantengono, dal punto di vista fiscale, la natura commerciale e, pertanto, sono riconducibili nell'ambito dei soggetti IRES di cui all'art. 73, comma 1, lett. e) del TUIR e il loro reddito è, perciò, determinato secondo le disposizioni del Titolo II – Capo II – del TUIR. **Pertanto, nei confronti delle ssd di capitali, ancorchè senza fine di lucro, non possono trovare applicazione le disposizioni relative agli enti non commerciali e, quindi, alle asd – recate dagli artt. 143 e seguenti del TUIR.**

Tuttavia, per effetto del comma 1 dell'art. 90 della legge n. 289/2002, alle ssd si applicano le disposizioni di cui alla legge n. 398/91 e tutte le altre disposizioni tributarie riguardanti le asd (ved. punto 4.2.1).

Alle ssd di capitali incombe, in via generale, l'obbligo, previsto dall'art. 14 e seguenti del D.P.R. n.600/1973 di tenere la contabilità ordinaria e le scritture contabili prescritte dagli stessi articoli e cioè:

- *ai sensi dell'art. 14:*

- a) libro giornale e libro degli inventari;
- b) i registri prescritti ai fini IVA;
- c) le scritture ausiliarie nelle quali devono essere registrati gli elementi patrimoniali e reddituali, raggruppati in categorie omogenee, in modo da consentire di desumerne chiaramente e distintamente i componenti positivi e negativi che concorrono alla determinazione del reddito;
- d) le scritture ausiliarie di magazzino dirette a seguire le variazioni intervenute tra le consistenze degli inventari annuali;

- *ai sensi dell'art. 15:*

- a) -devono redigere l'inventario ed il bilancio con il conto dei profitti e delle perdite, a norma dell'art. 2217 c.c.;
- b) -l'inventario deve indicare, oltre agli elementi prescritti dal Codice Civile, la consistenza dei beni raggruppati in categorie omogenee per natura e valore ed il valore attribuito a ciascun gruppo;

- *ai sensi dell'art. 16:*

- a) -il registro dei beni ammortizzabili da compilare entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione dei redditi .

Si ricorda, comunque, che l'art. 12 della L. 18 ottobre 2001, n. 383, ha disposto che i soggetti in contabilità ordinaria possono non tenere il registro dei beni ammortizzabili ed i registri IVA a condizione che i dati contabili di cui ai libri medesimi vengano registrati nel libro giornale e che i dati stessi vengano esibiti, a richiesta degli uffici finanziari, in forma aggregata, organizzati secondo le norme relative ai registri non tenuti.

A differenza di quanto avviene per gli enti non commerciali, il reddito delle società sportive di capitali viene determinato da un'unica categoria reddituale - reddito d'impresa- nella quale confluiscono proventi di qualsiasi fonte, fatte salve le disposizioni di cui al comma 1 dell'art. 90 della legge n. 398/91, per le quali alle ssd senza scopo di lucro si applicano tutte le disposizioni agevolative a favore delle asd.

4.1.2 - Il bilancio

L'art. 15 del D.P.R. n. 600/1973 stabilisce che l'inventario ed il bilancio con il conto dei profitti e delle perdite vanno redatti ai sensi dell'art. 2217 c.c.

Il comma 2 dello stesso art. 2217 statuisce che nelle valutazioni di bilancio l'imprenditore deve attenersi ai criteri stabiliti per i bilanci delle società per azioni, in quanto applicabili.

Le società sportive sono tenute alla redazione del bilancio di cui agli articoli da 2423 a 2435 bis c.c. e, cioè, secondo le direttive CEE nn. 78/660 e 83/349.

Il bilancio d'esercizio deve tener conto delle integrazioni apportate dal D.Lgs. 17 gennaio 2003, n. 6 e dal D.Lgs. 28 dicembre 2004, n. 310.

In particolare sono state introdotte, tra l'altro, nuove disposizioni relative a:

- principi di redazione e schema di bilancio;
- eliminazione delle interferenze fiscali ;
- iscrizione in bilancio della fiscalità differita;
- finanziamento dei soci;
- operazioni di leasing finanziario;
- valutazione delle immobilizzazioni materiali;
- operazioni in valuta.

Il documento contabile, comprensivo della nota integrativa di cui all'art. 2427 e 2427-bis c.c., va redatto secondo schemi stabiliti dalla legge, dei quali si riporta quello relativo al conto economico.

4.1.2.1 - Schema di conto economico

A) Valore della produzione:

- 1) ricavi delle vendite e delle prestazioni;
- 2) -variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti;
- 3) variazioni dei lavori in corso su ordinazione;
- 4) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni;
- 5) altri ricavi e proventi. con separata indicazione dei contributi in conto esercizio.

Totale.

B) Costi della produzione:

- 6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci;
- 7) per servizi;
- 8) per godimento di beni di terzi;
- 9) per il personale:
 - a) salari e stipendi;
 - b) oneri sociali;
 - c) trattamento di fine rapporto;
 - d) trattamento di quiescenza e simili ;
 - e) altri costi;
- 10) ammortamenti e svalutazioni :
 - a) ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali;
 - b) ammortamenti delle immobilizzazioni materiali;
 - c) altre svalutazioni delle immobilizzazioni;
 - d) -svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide;
- 11) variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci;
- 12) accantonamenti per rischi;
- 13) altri accantonamenti;
- 14) oneri diversi di gestione.

Totale.

Differenza tra valore costo della produzione (A - B).

C) Proventi e oneri finanziari:

- 15) -proventi da partecipazioni, con separata indicazione di quelli relativi ad imprese controllate e collegate;

16) altri proventi finanziari :

a) -da crediti iscritti nelle immobilizzazioni, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate e di quelli da controllanti;

b) -da titoli iscritti nelle immobilizzazioni che non costituiscono partecipazioni;

c) -da titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni ;

d) -proventi diversi dai precedenti, con separata indicazione di quelli da imprese controllate e collegate e di quelli da controllanti;

17) -interessi e altri oneri finanziari, con separata indicazione di quelli verso imprese controllate e collegate e verso controllanti:

17 bis) - utili e perdite su cambi.

Totale (15 + 16 - 17 +/- 17 bis).

D) Rettifiche di valore di attività finanziarie:

18) rivalutazioni:

a) di partecipazioni:

b) di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni ;

c) di titoli iscritti all'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni;

19) svalutazioni:

a) di partecipazioni;

b) di immobilizzazioni finanziarie che non costituiscono partecipazioni:

c) di titoli iscritti nell'attivo circolante che non costituiscono partecipazioni.

Totale delle rettifiche (18 - 19).

E) Proventi e oneri straordinari:

20) -proventi, con separata indicazione delle plusvalenze da alienazioni i cui ricavi non sono iscrivibili al n. 5);

21) -oneri, con separata indicazione delle minusvalenze da alienazioni, i cui effetti contabili non sono iscrivibili al n. 14), e delle imposte relative a esercizi precedenti.

Totale delle partite straordinarie (20 - 21).

Risultato prima delle imposte (A - B ± C ± E);

22) imposte sul reddito dell'esercizio, correnti, differite e anticipate;

23) utile (perdita) dell'esercizio.

Con l'art. 2435 bis c.c. è stata prevista, per le società non quotate in borsa, la possibilità di optare per la redazione del bilancio e della nota integrativa in forma abbreviata quando nel primo esercizio, se la società è neo costituita, o per due esercizi consecutivi negli altri casi, non vengano superati due dei seguenti tre limiti *che possono anche non essere gli stessi* (d.lgs. 173/2008, attuativo della direttiva comunitaria n. 2006/46/CE):

- totale dell'attivo patrimoniale: € 4.400.000;
- ricavi delle vendite e delle prestazioni: € 8.800.000;
- dipendenti occupati in media: n. 50.

I suddetti limiti, in sostituzione dei precedenti, sono richiesti a partire dall'esercizio 2009.

4.1.2.2 - Schema di stato patrimoniale nel bilancio abbreviato

ATTIVO	PASSIVO
<i>A) Crediti verso soci per versamenti ancora dovuti</i>	<i>A) Patrimonio Netto</i>
	I Capitale
	II Riserve da sovrapprezzo delle azioni
	III Riserve di rivalutazione
	IV Riserva legale
	V Riserve statutarie
	VI Riserva per azioni proprie in portafoglio
	VII Altre riserve distintamente indicate
	VIII Utili (perdite) portati a nuovo
	IX Utile (perdita) dell'esercizio
<i>B) Immobilizzazioni con separata indicazione di quelle concesse in locazione finanziaria:</i>	<i>B) Fondi per rischi e oneri</i>
I Immobilizzazioni immateriali (*)	
II Immobilizzazioni materiali (*)	
III Immobilizzazioni finanziarie	
<i>C) Attivo circolante</i>	<i>C) Trattamento di fine rapporto di lavoro subordinato</i>
I Rimanenze	
II-Crediti, con separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo	
III-Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni	
IV Disponibilità liquide	

D) Ratei e risconti

D) Debiti, con separata indicazione degli importi esigibili oltre l'esercizio successivo

E) Ratei e risconti

(*) Con detrazione in forma esplicita degli ammortamenti e delle svalutazioni

Sono, inoltre, possibili alcuni raggruppamenti:

- -le voci "A - Crediti v/soci per versamenti ancora dovuti" e "D - Ratei attivi" possono essere compresi nella voce "C II- Crediti dell'attivo circolante";

- -la voce "E -ratei e risconti passivi" può essere compresa nella voce "D - Debiti".

Anche le informazioni relative alla nota integrativa si riducono ai punti 1, 4, 5, 6, 8, 11 e 18 dell'art. 2427 e 2427 bis c.c.

Il bilancio deve essere approvato entro i termini previsti dallo statuto. e, comunque, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale.

Lo statuto può prevedere un maggior termine comunque non superiore a 180 giorni.

4.1.2.3 - Il bilancio delle micro-imprese

Il decreto legislativo 18 agosto 2015, n. 139, con il comma 13 dell'art. 6, ha previsto una nuova figura di impresa, la **micro-impresa**, la quale può redigere un bilancio in forma ancora più ridotta rispetto a quello abbreviato, introducendo l'art. 2435-ter c.c..

Sono, pertanto considerate **micro-imprese** le società di cui all'art. 2435-bis del c.c. che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi non abbiano superati i seguenti limiti.

- totale dell'attivo patrimoniale € 175.000;

- ricavi delle vendite e prestazioni € 350.000;

- dipendenti occupati in media nell'esercizio n. 5.

Anche le micro imprese sono obbligate al bilancio ordinario o in forma abbreviata quando per i secondo esercizio consecutivo superano i predetti limiti.

Il bilancio in forma ridotta prevede l'esonero dalla redazione:

-del rendiconto finanziario;

-della nota integrativa, quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni previste dal primo comma dell'art. 2427, nn. 9e 16 del c.c.;

-della relazione sulla gestione quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni previste dai nn. 3 e 4 dell'art. 4428 c.c.

4.1.3 - Componenti positivi e negativi di reddito

Nel conto economico delle società sportive dilettantistiche di capitali, come già accennato al precedente punto 4.1.1, concorrono alla determinazione del reddito d'impresa tutti i proventi di cui all'art. 85 del T.U.I.R., ivi compresi i proventi che, invece, per le asd non sono considerati commerciali.

Come chiarito dall'Agenzia delle entrate con la Circolare n. 21/E del 22 aprile 2003, punto 2.2, *“Nei confronti delle società sportive di capitali non possono, quindi, trovare applicazione le disposizioni relative agli enti non commerciali, recate dagli artt. 143 e seguenti del T.U.I.R., ivi comprese quelle contenute nell'art. 148 concernente gli enti non commerciali di tipo associativo”*.

Tuttavia, ha precisato l'Agenzia delle entrate, nello stesso punto 2.2, *“in forza dell'art. 90, comma 1, della legge n. 289 del 2002..... può trovare applicazione nei confronti delle società sportive dilettantistiche la disposizione recata dall'art. 148, comma 3 del T.U.I.R”* che stabilisce la non commercialità per le associazioni sportive dilettantistiche delle attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti e che, per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati.

“Per beneficiare di detta norma agevolativa, prosegue la Circolare n. 21/E, le società sportive dilettantistiche, al pari delle associazioni sportive dilettantistiche, devono integrare le clausole statutarie stabilite dal regolamento di cui al più volte citato comma 18 dell'articolo 90 con quelle previste dal comma 4-quinquies dello stesso articolo 148”.

Componenti positivi ai fini della formazione del conto economico:

- introiti da gare (biglietti e abbonamenti);
- introiti di natura pubblicitaria (striscioni, volantini, cartelli, ecc.);
- cessione di diritti di radiotelevisivi;
- proventi da sponsorizzazione;
- proventi di qualsiasi genere accessori all'attività spettacolistica;

- proventi e plusvalenze derivanti dalla cessione di diritti alle prestazioni di atleti (cessione di contratto, indennità di preparazione e promozione, compartecipazioni, prestiti, premi di valorizzazioni, ecc.);
- redditi degli eventuali immobili ed impianti di proprietà della società;
- interessi attivi (depositi e c/c bancari, ecc.);
- redditi da capitali diversi e da eventuali partecipazioni;
- sopravvenienze attive;
- plusvalenze;
- rivalutazione dei cespiti patrimoniali:
- proventi dalle attività didattiche;
- contributi in denaro o in valore normale di quelli in natura, spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto;
- contributi spettanti esclusivamente in conto esercizio a norma di legge.

Componenti negativi

I costi, per essere deducibili, oltre che inerenti, debbono essere debitamente documentati e registrati nelle scritture contabili:

- costi di acquisizione di beni e di servizi afferenti la gestione sociale (normale materiale sportivo, spese di trasferta, viaggi, alberghi, affitto dell'impianto sportivo e di eventuali immobili, illuminazione, forza motrice, carburanti, ecc.). Le spese relative a prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande sostenute dai soggetti che non sono dipendenti o titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa della società, in occasione di trasferte fuori del territorio comunale, **sono deducibili soltanto nella misura del 75% del loro importo.**
- premi per assicurazione;
- spese per la retribuzione dell'eventuale personale dipendente (da assoggettare a ritenuta);
- oneri previdenziali e assistenziali;
- compensi a terzi (lavoratori autonomi, professionisti, collaboratori, ecc.) da assoggettare a ritenuta;
- compensi a dilettanti ex legge n. 133/1999;
- imposte, tasse e diritti erariali;
- interessi passivi ed altri oneri finanziari (sconti, oneri bancari, ecc.);
- costi relativi all'acquisizione di prestazioni di atleti (indennità di promozione e preparazione, prestiti, premi valorizzazione, ecc.);
- quote di ammortamento nei limiti consentiti dalla legge;
- quote di accantonamento al fondo indennità di liquidazione (TFR);

- costi di manutenzione (deducibili fino ad un massimo del 5% del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili, quale risulta all'inizio dell'esercizio dal registro dei beni ammortizzabili);
- altri costi ed oneri non espressamente indicati ma sostenuti nell'esercizio dell'impresa e riferentisi ad operazioni da cui derivano ricavi o proventi, che concorrono a formare il reddito d'impresa;
- costi pluriennali: quota a carico dell'esercizio;
- sopravvenienze passive e minusvalenze.

4.1.4 - Reddito imponibile

L'utile netto di bilancio, determinato in base al conto economico, opportunamente modificato con le eventuali variazioni in aumento e/o in diminuzione conseguenti ai costi e proventi rispettivamente indetraibili o fiscalmente non assoggettati a tassazione, costituisce il reddito d'impresa imponibile della società sportiva dilettantistica di capitali.

Il reddito complessivo, alla determinazione del quale concorrono anche eventuali altri redditi, è assoggettato all'IRES nella misura del **24%** ed all'IRAP (vedasi cap. 9).

Ai fini della determinazione del reddito tassabile, eventualmente influenzato da perdite degli esercizi precedenti, **i commi da 26 a 29 della legge di bilancio 2019 – Legge n. 145 del 30 dicembre 2018 -**, hanno ridisegnato la disciplina del **riporto delle perdite**. E' possibile portare in detrazione le perdite degli anni precedenti, che non hanno trovato capienza nei redditi d'impresa prodotti, non più limitatamente al quinto anno successivo a quello di formazione della perdita ma illimitatamente nel tempo. Tuttavia, solo l'**80%** del reddito prodotto in un periodo d'imposta potrà essere compensato con le perdite pregresse.

La società sportiva dilettantistica di capitali deve produrre, compilando i richiesti quadri RF, RN, RO, la dichiarazione dei redditi - Mod. REDDITI SC - che va inviata in via telematica entro **undici mesi** dalla data di chiusura dell'esercizio (**art. 4-bis D.L. n. 34 del 30 aprile 2019, convertito In legge n. 58 del 28 giugno 2019**).

4.2 - Le società sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro - Adempimenti contabili e fiscali

Le società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali senza fine di lucro e secondo i principi generali ed i criteri

esplicitamente stabiliti dai commi 18 e 18 bis dell'art. 90 della legge n. 289/2002, sono, in via generale, tenute agli stessi adempimenti contabili e fiscali illustrati nel precedente punto 4.1.1.

Tuttavia, ad esse tornano applicabili, così come stabilisce il comma 1 del medesimo art. 90, previa opzione, le disposizioni della legge n. 398/1991 e le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche, quali, ad esempio, quelle recate dall'art. 25, comma 2 della L. 13 maggio 1999, n. 133, nel testo modificato dall'art. 37 della L. 21 novembre 2000, n. 342 e quelle di cui all'art. 148, terzo comma del T.U.I.R. nonché quelle di cui all'art. 4, quarto comma del D.P.R. n. 633/1972, sempre che, però, adeguino lo statuto alle disposizioni recate dai commi 17 e 18 dello stesso art. 90 nonché del comma 4-quinquies dell'art. 148 TUIR.

4.2.1 - Le società sportive dilettantistiche e la legge n. 398/1991

Le società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali senza fine di lucro o di cooperativa possono optare per l'applicazione delle disposizioni di cui alla legge n. 398/1991, la quale, aveva originariamente come destinatarie le sole associazioni sportive.

La norma recata dal comma 1 dell'art. 90 della legge n. 289/2002 è stata, indubbiamente, di forte impatto sul sistema tributario in quanto ha introdotto, per soggetti diversamente disciplinati dal Codice Civile, una disciplina fiscale che prevede una tassazione forfettizzata ai fini delle imposte sui redditi e soprattutto adempimenti contabili estremamente semplificati.

Si tratta, quindi, di verificare a quali obblighi, alla luce della recente normativa, debbano sottostare le società sportive in argomento che optano per la legge n. 398/1991.

È indubbio che ai fini civilistici, tutti gli adempimenti previsti dal Codice Civile (tenuta dei libri sociali, del libro giornale e degli inventari, redazione e approvazione e deposito del bilancio, ecc.) a carico delle società di capitali, debbano essere assolti anche dalle società sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro.

Ai soli fini fiscali, invece, le società che optano per la predetta legge n. 398, possono, **se i proventi conseguiti nell'esercizio sociale precedente non superano i 400.000 euro**, godere del particolare trattamento tributario, che, tra l'altro, prevede semplificazioni in materia di obblighi contabili, e che di seguito si riassume brevemente:

- tassazione forfettaria ai fini delle imposte sui redditi (reddito determinato nella misura del 3% dei proventi maggiorato delle plusvalenze);
- esenzione dalle imposte sui redditi dei proventi ex art. 25, comma 2 della legge n. 133/1999, nel testo modificato dalla legge n. 342 del 21 novembre 2000;
- esonero dagli obblighi di tenuta delle scritture contabili prescritte dagli artt. 14 e seguenti del D.P.R. n. 600/1973 (ai fini delle imposte sui redditi) e dal Titolo II del D.P.R. n. 633/1972 (ai fini IVA);
- tassazione IVA con il regime forfettario di cui all'art. 74, sesto comma del D.P.R. n. 633/1972;
- esclusione dalla determinazione del reddito del premio di addestramento e formazione tecnica dell'atleta ;
- tenuta del prospetto di cui al D.M. 11 febbraio 1997;
- semplificazione in materia di certificazione dei corrispettivi.

In tal senso si è espressa anche l'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 21/E del 22 aprile 2003 - punto 3.1.

Può trovare applicazione nei confronti delle *ssd di capitale senza fine di lucro* oltre al regime fiscale della legge n. 398/91, anche la disposizione di cui all'art. 148, comma 3, del TUIR che prevede per le associazioni sportive dilettantistiche la non commercialità e, quindi, l'esclusione dall'IRES delle attività svolte in attuazione degli scopi istituzionali, ed effettuate verso pagamento di specifici corrispettivi nei confronti dei soci e di altre categorie di soggetti normativamente individuati (*Circolare A/E n. 18/E del 2018 – punto 2*).

Pertanto, per le *ssd di capitali* di cui all'art. 90 della legge n. 289/2002, ancorchè non perseguano scopo di lucro, tutti i proventi sono considerati commerciali fatta, appunto, eccezione per quelli di cui al citato art. 148, comma 3 del TUIR.

Sia per le *asd* che per le *ssd* che optano per la legge n. 398/1991, non concorrono, poi, alla formazione del reddito ai fini IRES, i proventi indicati nel comma 2, lettere a) e b), dell'art. 25 della legge 13 maggio 1999, n. 133, e successive modificazioni, nonché il premio di addestramento e formazione tecnica di cui all'art. 6 della legge n. 91/1981.

4.2.2 - Il plafond e la tassazione ai fini IRES delle società sportive dilettantistiche che optano per la legge n. 398/1991

Le società sportive dilettantistiche possono optare per la legge n. 398/1991 se nell'esercizio dell'attività commerciale non hanno superato, nel periodo d'imposta precedente, i 400.000 euro.

Per le società sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro e per le cooperative che optano per la medesima legge n. 398/91, occorre precisare cosa deve intendersi per proventi derivanti dall'attività commerciale dal momento che, ai sensi dell'art. 81 del T.U.I.R., il reddito complessivo delle società, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa ed è determinato secondo le disposizioni degli artt. 83 e segg. dello stesso T.U.I.R.

È da ritenere che, in analogia a quanto stabilito per le asd, ed anche al fine di non penalizzare queste ultime rispetto alle società, le plusvalenze debbano essere espunte dal plafond dei 400.000 euro delle società stesse e, conformemente a quanto avviene per le associazioni, debbano, al di fuori della forfetizzazione, concorrere interamente alla determinazione del reddito. Nel plafond dei 400.000 euro della società, tuttavia, dovranno essere inclusi tutti quei proventi (contributi, erogazioni liberali, ecc.) che non sono considerati commerciali per le associazioni e che, invece, per le disposizioni recate dal predetto art. 81 del T.U.I.R., concorrono, comunque, alla determinazione del reddito d'impresa delle società di capitali.

Come precisato, nella richiamata Circolare n. 21/E del 22 aprile 2003 dell'Agenzia delle entrate - punto 3.1.1, "sono esclusi dall'ammontare dei proventi da assoggettare al coefficiente di redditività, quelli che, per espressa disposizione di legge, non concorrono alla formazione del reddito, quali i proventi indicati nel comma 2, lettere a) e b) dell'art. 25 della legge n. 133/1999, nel limite annuo complessivo ivi individuato (paragrafo 3.3)" e, cioè, i proventi realizzati nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali e i proventi realizzati per il tramite della raccolta pubblica di fondi effettuata in conformità all'art. 143, comma 3, lett. a) del T.U.I.R., sempreché si riferiscano ad un numero di eventi non superiore a due per anno e per un **importo non superiore a euro 51.645,69** (cd.proventi "*decommercializzati*"). Ciò in quanto la disposizione agevolativa è diretta ai soggetti che optano per la legge n. 398/1991 e, pertanto, non può essere limitata alle associazioni ma deve intendersi **estesa anche alle società.**

L'opzione esclude le società sportive dilettantistiche senza fine di lucro dalla tenuta dei libri contabili ai fini delle imposte sui redditi e ai fini IVA prevedendo la stessa legge n. 398/1991, la sola tenuta del **prospetto di cui al D.M. 11 febbraio 1997** ed il relativo versamento trimestrale IVA.

Resta inteso che l'esclusione, nei confronti delle società che optano per la legge n. 398/1991, opera ai soli fini fiscali, rimanendo inalterati, ai fini civilistici, gli obblighi relativi ai libri imposti dal Codice Civile, la cui inosservanza potrà comportare le conseguenze previste dallo stesso Codice Civile.

Per quanto concerne gli obblighi di dichiarazione dei redditi, le società sportive dilettantistiche che optano per la legge n. 398/1991, sono tenute alla produzione del Mod. REDDITI SC.

A tale riguardo, però, a differenza delle società che non hanno optato per la legge n. 398/91, **va compilato il quadro RF - Sez. Reddito delle società sportive dilettantistiche - riportando, al rigo RF 70, in colonna 1, l'ammontare di tutti i proventi commerciali, con esclusione di quelli "decommercializzati", ed in colonna 2, l'importo risultante dall'applicazione, al totale dei componenti positivi di colonna 1, del coefficiente di redditività del 3%** (ad es., se in colonna 1 del rigo RF 70 vengono esposti proventi per € 200.000, nella successiva colonna 2, va riportato il corrispondente 3%, pari ad € 6.000. Nel rigo RF 71 va indicato l'ammontare delle eventuali plusvalenze, **nel rigo RF 72 l'ammontare delle perdite scomutate e nel rigo RF 73, in colonna 2, il reddito risultante dalla somma algebrica dei rigi RF 70, 71 e 72. L'ammontare del reddito, di cui al rigo RF 73, col. 2, va riportato nel quadro RN, al rigo 1- col. 3 – e al rigo 6 - col. 2, 7, 11- . Nei rigi RN 8 - col. 1 e 2 - e RN 9 va indicato l'ammontare dell'imposta (aliquota 24% -{l'aliquota è del 24% dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016}) corrispondente al reddito imponibile, imposta che va indicata al rigo N 11, col. 2 e che, al netto di eventuali detrazioni, crediti, va riportata nei rigo RN 17-; l'ammontare dell'imposta, al netto degli importi di cui ai rigi da 18 a 22, va riportato, infine, nei rigi 23 (se a debito) o 24 (se a credito).**

5 - ATTIVITÀ SPETTACOLISTICHE DISCIPLINA TRIBUTARIA

5.1- Generalità

Le attività di intrattenimento e di spettacolo, sotto il profilo dell'imposizione indiretta, sono disciplinate dal DPR 26 ottobre 1972, n. 640, concernente l'imposta sugli intrattenimenti e dal DPR 26 ottobre 1972, n. 633, che disciplina l'IVA, secondo le modifiche recate nella soggetta materia dal D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 60, pubblicato nella G.U. n. 59 del 2 marzo successivo. Gli adempimenti sono dettati dal Regolamento emanato con il DPR 30 dicembre 1999, n. 544, pubblicato nella G.U. 18 febbraio 2000, n. 40.

La disciplina si articola nel seguente modo:

- 1) -istituzione dell'imposta sugli intrattenimenti per alcune attività definite di intrattenimento, che mantengono, salvo opzione, anche il regime IVA a deduzione forfetizzata di cui all'art. 74, sesto comma, del DPR n. 633/72 (esecuzione musicali ed intrattenimenti danzanti con musica non dal vivo, utilizzazione di bigliardi ed altri apparecchi da gioco, ingresso nelle sale da gioco e proventi dall'esercizio del gioco nelle sale stesse);
- 2) -applicazione dell'IVA nei modi ordinari per tutte le altre attività di spettacolo di cui alla Tabella C che, ai sensi dell'art. 18, comma 2, D.Lgs. n. 60/1999 viene aggiunta, al D.P.R. n. 633/1972, nella quale, al punto 2) figurano gli **«spettacoli sportivi di ogni genere, ovunque si svolgono»**.

La disciplina interessa sia le società sportive professionistiche sia quelle dilettantistiche (società od associazioni) e si sostanzia, in via generale, nell'obbligo di certificazione dei corrispettivi con il rilascio di un titolo d'accesso emesso mediante apparecchi misuratori fiscali.

Con il D.P.R. 13 marzo 2002, n. 69, pubblicato nella G. U. n. 92 del 19 aprile 2002, è stato emanato, poi, il Regolamento, previsto dall'art. 32 della L. 23 dicembre 2000, n. 388 - Finanziaria 2001 - che consente **alle società e le associazioni sportive dilettantistiche**, in alternativa al rilascio dei titoli di accesso mediante misuratori fiscali, il rilascio dei titoli di ingresso, la cui disciplina viene illustrata al successivo punto 5.3.2.

Il regime IVA, cui sono attualmente soggette le imprese di spettacolo (società od associazioni che pongono in essere spettacoli sportivi a pagamento), è quello ordinario e non più quello previsto dal sesto comma dell'art. 74 del D.P.R. n. 633/1972 che, nel testo modificato dall'art. 17 del D.Lgs. n. 60/1999, continua ad applicarsi, ai sensi dell'art.

9 del DPR n. 544/1999 e per effetto del richiamo alla legge n. 398/1991, ai soli soggetti che optano per fruire della normativa di cui alla medesima legge n. 398.

Con il D.P.R. 30 dicembre 1999, n. 544, è stato, peraltro, confermato, all'art. 9 il trattamento in parola. Infine, con il comma 5 dell'art. 18 del D.Lgs. n. 60, è stato introdotto un particolare regime forfettario IVA per talune tipologie di esercenti attività sportive con volume d'affari annuo non superiore a euro 25.822,84.

In definitiva, la disciplina IVA per gli esercenti attività sportive, siano essi società di capitali o associazioni, si articola in:

1) Regime normale IVA;

2) -Regime forfettizzato ai sensi dell'art. 74-quater, comma 5 del D.P.R. n. 633/1972, introdotto dal comma 5 dell'art. 18 del D.Lgs n. 60, per i contribuenti minori con volume d'affari non superiore ad euro 25.822,84;

3) -Regime forfettizzato di cui all'art. 74, sesto comma, D.P.R. n. 633/1972 per i soggetti - asd e società sportive dilettantistiche di capitali senza fini di lucro - che optano per la legge n. 398/91 (art. 9, D.P.R. 30 dicembre 1999, n. 544). Di quest'ultima tipologia sarà trattato nel successivo Cap. 6.

5.2 - L'imposta sugli intrattenimenti

All'imposta sugli intrattenimenti è soggetto chiunque organizza gli intrattenimenti e le altre attività indicate nella tariffa allegata al DPR n. 640/72.

Trattasi, in generale delle esecuzioni musicali di qualsiasi genere, di trattenimenti danzanti anche in discoteche e sale da ballo, dell'utilizzazione di bigliardi, e di qualsiasi tipo di apparecchio e congegno a gettone, a moneta o a scheda, installati sia nei luoghi pubblici o aperti al pubblico, sia in circoli o associazioni di qualunque specie, del gioco del bowling, di go-kart, di ingresso nelle sale da gioco o nei luoghi specificamente riservati alle scommesse e dell'esercizio del gioco nelle case da gioco.

Le predette attività sono, di regola, assoggettate all'imposta sugli intrattenimenti.

Quando, però, le stesse attività sono svolte nel contesto sportivo sono escluse dall'imposta sugli intrattenimenti, in quanto carenti della caratteristica ludica essenziale per la configurazione del presupposto oggettivo del tributo.

È, però, necessario che ricorrano i seguenti presupposti:

- attività organizzata dal CONI, dalle federazioni sportive nazionali, dagli enti di promozione sportiva ed altri soggetti, comunque denominati, che perseguano finalità sportive, purché affiliati o riconosciuti dal CONI o da federazioni sportive nazionali;
- l'attività sia caratterizzata dalla connotazione agonistica e ricollegabile direttamente a manifestazioni sportive (gare, tornei, campionati, ecc.) svolte con sistematicità e promosse dal CONI o dalle federazioni sportive nazionali;
- l'uso degli impianti o attrezzature sia consentito esclusivamente a soci e associati praticanti l'attività agonistico-sportiva e regolarmente iscritti nei registri previsti dagli statuti in conformità alle prescrizioni delle federazioni sportive di appartenenza.

Pertanto, l'utilizzazione di impianti o attrezzature da parte dei soggetti sopra elencati, nel contesto di una manifestazione riconosciuta come agonistico-sportiva, è esclusa dall'applicazione dell'imposta sugli intrattenimenti mentre è assoggettato all'imposta qualsiasi altro uso da parte di soggetti diversi.

Gli spettacoli sportivi, invece, trovano collocazione nella Tabella C introdotta nel DPR n. 633/72 dall'art. 18, comma 2 del D.Lgs. n. 60.

Pertanto, ai soggetti che svolgono attività spettacolistica sportiva non sono applicabili le disposizioni relative all'imposta sugli intrattenimenti salvo che per le attività e gli altri intrattenimenti di cui alla tariffa medesima eventualmente posti in essere dai soggetti stessi.

Con il comma 11 dell'art. 6 della legge 13 maggio 1999, n. 133, è stato stabilito che a decorrere dal 1° gennaio 2000, per tutti gli spettacoli cinematografici e per gli spettacoli sportivi per ingressi di prezzo fino a lire 25.000 nette, l'aliquota dell'IVA è fissata nella misura del 10%. Ne consegue che, con l'introduzione dell'euro, sui biglietti d'ingresso agli spettacoli sportivi di prezzo fino all'importo di euro 12,91 netti grava soltanto l'IVA con l'aliquota del 10 % mentre per i biglietti di prezzo superiore l'IVA si applica, oggi, con l'aliquota del 22%.

5.3 - Regime Iva per le attività spettacollstiche - Spettacoli sportivi

L'art. 18 del D.Lgs. n. 60, ha introdotto nel D.P.R. n. 633/72, l'art. 74-quater che stabilisce l'applicazione del regime ordinario IVA per l'attività spettacolistica e, quindi, per gli spettacoli sportivi, prevedendo, nel contempo, una forfetizzazione per i soggetti minori.

Tra l'altro, è stato stabilito, con il comma 1, il momento impositivo delle prestazioni in argomento identificandolo in via generale, fatta salva la disciplina per il regime forfettizzato, nell'inizio della manifestazione spettacolistica.

Per gli abbonamenti l'imposta è dovuta, invece, all'atto del pagamento del corrispettivo.

Ne consegue che il corrispettivo derivante dalla vendita del biglietto d'ingresso alla gara ha il suo momento impositivo nel giorno in cui si effettua la gara stessa anche se è stato venduto, in prevendita nei giorni precedenti.

Il corrispettivo degli abbonamenti ha, per espressa disposizione legislativa (art. 74-quater, comma 1), il momento impositivo all'atto del pagamento del corrispettivo.

Pertanto, quand'anche, come frequentemente avviene per l'attività sportiva, l'abbonamento ha validità per l'intera stagione sportiva che, di norma, si pone a cavallo di due anni solari, il momento impositivo rimane quello del pagamento del corrispettivo.

Va da sé che, in caso di pagamento rateizzato, il momento impositivo, ai fini IVA, è quello del pagamento delle singole rate.

Per ragioni organizzative e di cautela fiscale, le manifestazioni sportive organizzate in modo saltuario ed occasionale devono essere preventivamente comunicate alla SIAE competente in relazione al luogo in cui si svolge la manifestazione.

5.3.1 - Certificazione dei corrispettivi

Il comma 2 dell'art. 18 del D.Lgs. n. 60/1999 stabilisce che per le prestazioni di servizi indicate nella Tabella C (spettacoli sportivi), incluse le operazioni ad esse accessorie, le imprese assolvono gli obblighi di certificazione dei corrispettivi con il rilascio di un titolo d'accesso emesso mediante apparecchi misuratori fiscali ovvero mediante biglietterie automatizzate, conformi alle prescrizioni contenute in apposito decreto ministeriale.

Detti apparecchi devono essere idonei all'emissione, oltre che del titolo di accesso, di un documento fiscale riepilogativo degli incassi giornalieri e di uno riepilogativo degli incassi mensili.

Il documento riepilogativo giornaliero è emesso al termine della giornata di attività e cioè entro le ore ventiquattro o, nel caso di attività che si protraggono oltre tale limite, è emesso al termine dell'effettivo svolgimento dell'attività con riferimento alla data di inizio dell'evento;

quello mensile viene emesso alla fine di ciascun mese, ai fini dell'annotazione dei corrispettivi entro il giorno 15 del mese successivo. In caso di guasto dell'apparecchio, la certificazione dei corrispettivi avviene alternativamente, con l'uso di un apparecchio di riserva, con la tenuta del registro dei corrispettivi d'emergenza previsto dall'art.11 del D.M. 23 marzo 1983 o con il rilascio della ricevuta fiscale o degli scontrini manuali o prestampati a tagli fissi, integrati con le indicazioni costituenti il contenuto dei titoli di accesso, elencate nel successivo punto 5.3.1.1.

L'IVA relativa ai corrispettivi derivanti dall'attività spettacolistica va liquidata secondo il metodo normale (IVA a debito meno IVA a credito) del periodo (mensile o trimestrale) e va versata entro il giorno 16 del mese successivo (mensile) o entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento (trimestrale).

Diversi trattamenti tributari sono, invece, riservati a particolari categorie di soggetti e cioè:

- alle società e associazioni sportive con volume d'affari non superiore a euro 25.822,84;

- alle società e asd che optano per la legge n. 398/91.

Il mancato rilascio dei titoli d'accesso o dei documenti di certificazione dei corrispettivi ovvero l'emissione degli stessi per importi inferiori a quelli reali comportano, ai sensi dell'art. 6, commi 3 e 4 del DPR n. 471/1997, l'applicazione della sanzione pari al 100% dell'imposta corrispondente all'importo non documentato.

Sull'ammontare delle sanzioni, è opportuno rilevare che, con Risoluzione n. 209/E del 14 dicembre 2001, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che in caso di mancato rilascio dei titoli di accesso alle manifestazioni spettacolistiche e, quindi, anche sportive, la violazione, che prevede la sanzione pari al 100% dell'imposta con un minimo di 516 euro, per ogni documento omesso, può essere considerata funzionale e prodromica rispetto a quella relativa all'omessa o infedele dichiarazione annuale. Ne consegue, secondo l'Agenzia delle Entrate, che potrà essere applicato il cumulo giuridico ai sensi del comma 2 dell'art. 12 del D.Lgs. n. 472/1997 per la progressione della violazione.

5.3.1.1 - I titoli di accesso agli eventi sportivi

L'art. 74-quater del D.P.R. n. 633/1972. inserito con l'art. 18 del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 60, e l'art. 6 del D.P.R. n. 640/1972, nel testo sostituito dall'art. 6 dello stesso decreto n. 60/1999, prevedono, in via generale, ai fini della certificazione dei corrispettivi, sia per le attività

soggette all'IVA che per quelle soggette all'imposta sugli intrattenimenti, il rilascio di titoli di accesso alle manifestazioni spettacolistiche e assimilate, emessi dagli appositi apparecchi misuratori fiscali. Il contenuto di detti titoli, che sostituiscono i biglietti utilizzati con le modalità stabilite in materia di imposte sugli spettacoli, è costituito, oltre che dagli elementi prescritti per lo scontrino fiscale dall'art.12 del decreto del Ministro delle finanze 23 marzo 1983, da una serie di informazioni specifiche per il settore dello spettacolo, intrattenimento e attività assimilate.

Con decreto del Ministero delle finanze del 13 luglio 2000, come modificato dal Provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 3 agosto 2004, sono state emanate disposizioni in ordine agli apparecchi misuratori fiscali ed al contenuto ed all'emissione del titolo di accesso per le attività spettacolistiche.

I titoli di accesso devono riportare, oltre ai dati previsti per i normali scontrini fiscali dall'art. 12, primo e secondo comma, del decreto del Ministro delle finanze 23 marzo 1983, (denominazione, numero di partita IVA, corrispettivo, data, ora e luogo di emissione, logotipo fiscale, ecc.), anche le indicazioni che seguono:

- natura dell'attività esercitata;
- data e ora dell'evento;
- luogo e impianto dell'evento;
- numero e ordine di posto;
- natura, titolo ed ogni altro elemento identificativo dell'evento;
- corrispettivo per l'attività di spettacolo;
- ingresso gratuito, riduzione del prezzo e relativa causale, dicitura «abbonato»;
- ammontare del corrispettivo incassato a titolo di prevendita;
- natura, qualità e quantità dei beni e servizi accessori con separata indicazione del corrispettivo;
- dicitura «emesso per la vendita da parte di» con i dati identificativi del terzo quando consegnati dall'emittente ad un terzo per la successiva distribuzione;
- dicitura “emesso per la vendita da parte dell'organizzatore” qualora il luogo dell'evento non sia deputato in via ordinaria allo svolgimento dell'attività di spettacolo;
- stampa del sigillo fiscale che è costituito da un codice di controllo.

Per gli abbonamenti deve essere rilasciato apposito titolo di accesso che contenga le indicazioni sopra riportate e la dicitura «abbonamento» con il numero delle prestazioni ivi previste.

Il momento di emissione del titolo di accesso deve essere quello del pagamento del corrispettivo.

Gli organizzatori dello spettacolo devono provvedere all'emissione di un documento riepilogativo dell'incasso giornaliero che deve contenere, tra l'altro il numero di partita IVA dell'emittente, l'ubicazione dell'esercizio, l'ammontare complessivo dei corrispettivi del giorno, il numero degli scontrini emessi, la data e l'ora di emissione, il logotipo fiscale e il numero di matricola dell'apparecchio.

Inoltre, il documento deve contenere i dati relativi all'incasso giornaliero con l'indicazione dell'imponibile, delle imposte e delle relative aliquote e con separata indicazione dei dati relativi ai corrispettivi incassati a titolo di prevendita ed alle prestazioni accessorie nonché l'ammontare dei corrispettivi degli abbonamenti e il numero degli ingressi a pagamento gratuiti, a riduzione e in abbonamento.

Il titolo di accesso può essere annullato, tramite idonea registrazione, nel sistema automatizzato che ne ha permesso l'emissione. con descrizione della causale, entro il quinto giorno lavorativo successivo al momento iniziale dell'evento o immediatamente nel caso in cui il titolo sia emesso per errore ma non ancora rilasciato oppure entro i termini di versamento delle imposte qualora l'evento non dovesse effettuarsi e sia previsto il rimborso dei corrispettivi.

Su apposito registro, inoltre, deve essere riportato l'inizio e la fine del mancato funzionamento ed il totale dei biglietti emessi distinti per evento e tipologia.

I soggetti che emettono i titoli di accesso devono trasmettere alla SIAE, distintamente per ciascuna manifestazione, i dati contenuti nel documento riepilogativo giornaliero e, distintamente per ciascun mese, i dati contenuti nel documento riepilogativo mensile.

L'omessa installazione degli apparecchi misuratori fiscali comporta una sanzione compresa tra 1.032 e 4.131 euro.

5.3.2 - Il Regolamento concernente semplificazioni in materia di certificazione dei corrispettivi per le società e associazioni sportive dilettantistiche - D.P.R. 13 marzo 2002, n. 69 - I modelli SD

Con D.P.R. 13 marzo 2002, n. 69 (G.U. n. 92 del 19 aprile 2002) è stato emanato il **Regolamento in materia di semplificazioni nella certificazione dei corrispettivi da parte delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche, ivi comprese quelle che si avvalgono delle disposizioni di cui alla L. 16 dicembre 1991, n. 398**, relativamente alle

attività sportive di cui alla Tabella C, allegata al D.P.R. n. 633/1972, svolte nel territorio dello Stato, nell'ambito di manifestazioni sportive dilettantistiche.

L'art. 2 del Regolamento introduce per le società e le asd la possibilità, in alternativa al rilascio dei titoli di accesso mediante misuratori fiscali, di documentare i corrispettivi, costituiti dagli importi pagati dal pubblico per assistere alle manifestazioni sportive, mediante rilascio di **titoli d'ingresso o di abbonamenti**.

I titoli di ingresso e gli abbonamenti sono rilasciati al momento del pagamento del corrispettivo, ovvero, se gratuiti, prima dell'ingresso.

Tutti gli altri corrispettivi, diversi da quelli dei titoli d'ingresso e degli abbonamenti, sono certificati o con fattura, se obbligatoria, o mediante ricevuta o scontrino fiscale. A tale riguardo, occorre ricordare che i soggetti che hanno optato per le disposizioni della legge n. 398/91 godono dell'esonero dalla certificazione dei corrispettivi a mezzo ricevuta o scontrino fiscale.

Anche le società e le associazioni sportive dilettantistiche con volume d'affari non superiore ad euro 25.822,84, che sono nel regime forfettizzato IVA, possono certificare i corrispettivi relativi alle manifestazioni sportive con i titoli d'ingresso.

I titoli d'ingresso sono costituiti da due sezioni, ciascuna delle quali reca la numerazione progressiva ed il contrassegno del concessionario (SIAE) nonché le seguenti indicazioni:

- il numero di serie;
- la categoria di posto;
- il corrispettivo;
- il corrispettivo per l'eventuale prevendita;
- la dicitura «gratuito» o «ridotto» per i titoli d'ingresso rilasciati gratuitamente o a prezzo ridotto.

L'importo del corrispettivo, ove non sia stato prestampato, può essere apposto prima del rilascio.

Le due sezioni sono separate al momento dell'ingresso e devono essere conservate per tutta la durata della manifestazione, una dall'organizzatore e l'altra dallo spettatore.

Anche gli abbonamenti devono recare la numerazione progressiva ed il contrassegno della SIAE nonché, oltre agli elementi identificativi della società o associazione sportiva, le seguenti indicazioni:

- la validità temporale;
- il numero delle manifestazioni cui danno diritto di assistere;
- il corrispettivo;

- la categoria di posto;
- la dicitura abbonamento «gratuito» o «ridotto» per gli abbonamenti rilasciati gratuitamente o a prezzo ridotto;
- la data del rilascio.

Le dotazioni di titoli d'ingresso e di abbonamenti sono certificate dalla SIAE e le movimentazioni sono annotate su appositi prospetti a numerazione progressiva per ciascun esercizio sociale.

Per ciascuna manifestazione è redatto un singolo prospetto nel quale, prima dell'inizio, sono annotati i dati della società, dell'impianto, dell'evento sportivo nonché i dati relativi ai titoli posti in uso, con l'indicazione del numero del primo titolo di ingresso utilizzabile e del relativo importo. Al termine della manifestazione e prima dell'inizio della successiva, se realizzata nella stessa giornata, sono annotati il numero dell'ultimo titolo rilasciato nonché la quantità complessiva dei titoli emessi.

Stessa procedura va eseguita per gli abbonamenti le cui annotazioni sono effettuate, in apposito prospetto, entro il quinto giorno non festivo del mese successivo a quello del rilascio degli abbonamenti.

Al termine di ciascun esercizio sociale la società si avvale di un apposito **prospetto annuale di carico e scarico dei titoli e degli abbonamenti** con l'indicazione della rimanenza che costituisce, a sua volta, la dotazione iniziale dell'esercizio successivo.

I prospetti, recanti il contrassegno della SIAE, devono essere conformi ai modelli approvati con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 20 novembre 2002 e vanno tenuti e conservati ai sensi dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972. Una copia dei prospetti è ritirata dalla SIAE, ai fini dell'acquisizione dei dati necessari.

Tutti i corrispettivi, compresi quelli derivanti dalla vendita dei titoli di accesso e degli abbonamenti, vanno annotati nell'apposito registro dei corrispettivi di cui all'art. 24 del D.P.R. n. 633/1972.

Le società e asd che optano per la legge n. 398/1991 eseguono l'annotazione di tutti i corrispettivi ivi compresi quelli della vendita dei titoli di ingresso e degli abbonamenti nel prospetto riepilogativo dei corrispettivi previsto per i contribuenti "minori", di cui al D.M. 11 febbraio 1997 (vedasi successivo punto 6.6.2).

In caso di mancata effettuazione dell'evento sportivo che comporti la restituzione del corrispettivo pagato, i titoli di ingresso sono consegnati alla SIAE per la successiva distruzione, entro il giorno 15 del mese successivo a quello dell'evento non realizzato.

Sull'argomento si riporta la Circolare n. 21 del 30 novembre 2003 dell'Ufficio Studi Tributarî della F.I.G.C.

Oggetto: emissione dei titoli di accesso e degli abbonamenti per le gare delle società e delle asd - Certificazione dei corrispettivi

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 20 novembre 2002, pubblicato nella G.U. n. 279 del 28 novembre 2002, sono stati approvati i modelli dei prospetti per l'annotazione delle movimentazioni e delle rimanenze dei titoli di ingresso e degli abbonamenti delle società e associazioni sportive dilettantistiche che certificano i corrispettivi con le modalità previste dal D.P.R. 13 marzo 2002, n.69.

Come, peraltro, è stato portato a conoscenza delle società dilettantistiche con la Circolare n. 12/2002 del 23 maggio u.s., emanata dall'U.S. T. di questa Federazione, il Regolamento di cui al predetto D.P.R. n. 69/2002, prevede che le società e le associazioni sportive dilettantistiche possono documentare i corrispettivi, costituiti dalle somme pagate dal pubblico per assistere alle manifestazioni sportive dilettantistiche, mediante rilascio di titoli di ingresso e di abbonamenti anziché emettere i titoli di accesso con i misuratori fiscali così come stabilito dal comma 2 dell'art. 18 del D.Lgs. n. 60/1999.

Viene, pertanto, data la possibilità alle società ed alle associazioni sportive dilettantistiche di adottare l'uno o l'altro sistema di certificazione dei corrispettivi costituiti dalle somme pagate dal pubblico per assistere alle gare.

Occorre precisare che tutti gli altri corrispettivi, diversi da quelli derivanti dall'ingresso alle gare, sono certificati, ove non sia obbligatoria l'emissione della fattura, ai sensi del Regolamento emanato con D.P.R. 21 dicembre 1996 ,n. 696 (ricevuta o scontrino fiscale), il quale, tra l'altro, giova ricordarlo, esclude dall'obbligo della certificazione mediante scontrino i corrispettivi - diversi da quelli derivanti dall'ingresso alle gare - incassati dalle associazioni sportive dilettantistiche, che si avvalgono della disciplina recata dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398.

La nuova disciplina di certificazione dei corrispettivi mediante emissione dei titoli di ingresso, si applica a decorrere dal sessantesimo giorno dalla data di pubblicazione nella G.U. del provvedimento di approvazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, dei prospetti previsti dallo stesso decreto n. 69/2002.

Pertanto, a far tempo dal 31 gennaio 2003, mentre le società professionistiche dovranno emettere i titoli di accesso alle gare mediante idonei misuratori fiscali o biglietterie automatizzate (vedasi la Circolare

n. 19/US.T. del 12 novembre 2002), le società e le associazioni sportive dilettantistiche dovranno provvedere all'emissione dei titoli di ingresso e degli abbonamenti secondo la disciplina agevolativa introdotta dal predetto D.P.R. 13 marzo 2002, n. 69, già illustrato con la cennata Circolare n. 12/UST/2002, della quale, ad ogni buon fine, si riportano i passi salienti.

I titoli di ingresso e gli abbonamenti, che possono essere acquisiti privatamente o presso la SIAE, devono essere rilasciati al momento del pagamento del corrispettivo, ovvero, se gratuiti, prima dell'ingresso.

I titoli di ingresso dovranno recare la numerazione progressiva ed il contrassegno della SIAE nonché il numero di serie, la categoria di posto, il corrispettivo, il corrispettivo per l'eventuale prevendita, la dicitura «gratuito» ovvero «ridotto» per i titoli rilasciati gratuitamente o ad importo ridotto.

Il corrispettivo, ove non risulti prestampato, è apposto prima del rilascio del titolo.

Anche gli abbonamenti devono recare la numerazione progressiva ed il contrassegno della SIAE nonché gli elementi identificativi della società emittente, la validità temporale, il corrispettivo, la categoria di posto, la eventuale dicitura «gratuito» o «ridotto» ed il numero delle manifestazioni cui danno diritto di assistere, con l'indicazione delle stesse nelle ipotesi di abbonamento prefissato, quali, normalmente, sono gli abbonamenti rilasciati dalle società di calcio.

- Gli adempimenti e i prospetti approvati.

Le dotazioni di titoli di ingresso e di abbonamenti e le eventuali integrazioni, sono certificate dalla SIAE e le movimentazioni dei titoli e degli abbonamenti devono essere annotate sui prospetti approvati dall'Agenzia delle Entrate e pubblicati nella G.U. del 30 novembre 2002.

I prospetti possono essere prelevati gratuitamente dal sito Internet del Ministero dell'economia e delle finanze www.finanze.it o dell'Agenzia delle entrate www.agenziaentrate.it, nonché dal sito del concessionario www.siae.it.

È autorizzata, comunque, la riproduzione fotostatica dei modelli dalla Gazzetta Ufficiale, ove sono pubblicati, purché sia garantita la chiarezza e la legittimità degli stessi.

È autorizzata, altresì, la stampa dei modelli per cui sarà possibile reperirli anche presso le rivenditorie specializzate.

Prima di essere utilizzati i prospetti vanno presentati, nei quantitativi presumibilmente necessari, all'Ufficio SIAE competente che provvede,

senza oneri a carico della società o associazione sportiva interessata, ad apporre il proprio contrassegno.

I modelli approvati sono i seguenti:

Mod. SD/1: prospetto riepilogativo dei titoli di ingresso rilasciati per ciascuna manifestazione;

Mod. SD/2: prospetto degli abbonamenti rilasciati nel mese;

Mod. SD/3: prospetto annuale delle rimanenze dei titoli di ingresso e degli abbonamenti in carico.

Per ciascuna manifestazione, con ingresso a pagamento, deve essere utilizzato un prospetto riepilogativo dei titoli di ingresso rilasciati, Mod. SD/1, numerato progressivamente prima dell'inizio della manifestazione stessa. Non è consentito di utilizzare il medesimo prospetto per più manifestazioni, ancorché svolte nella stessa giornata.

Nel prospetto vanno annotati, tra l'altro, prima dell'inizio della gara, i dati relativi ai titoli posti in uso, con l'indicazione del numero del primo titolo di ingresso utilizzabile e del relativo importo. A conclusione della stessa gara sono annotati il numero dell'ultimo titolo rilasciato nonché la quantità complessiva dei titoli emessi.

Per ciascun mese solare deve essere utilizzato un prospetto riepilogativo degli abbonamenti rilasciati entro la fine del mese di riferimento, Mod. SD/2, numerato progressivamente prima dell'utilizzo.

Per ciascun esercizio sociale deve essere utilizzato un prospetto annuale per l'annotazione delle rimanenze dei titoli di ingresso e degli abbonamenti in carico, Mod. SD/3. Nel prospetto vanno riportate le eventuali rimanenze dei titoli di ingresso e degli abbonamenti non utilizzati specificandone la tipologia, la serie, l'importo lordo unitario e la quantità dei titoli e abbonamenti in carico.

Tali rimanenze di ciascun esercizio sociale, evidenziate nel prospetto, costituiscono la dotazione iniziale dell'esercizio successivo.

I prospetti sono accompagnati dalle istruzioni per la compilazione. Essi vanno compilati in duplice copia, a macchina o a stampatello; devono essere sottoscritti dal rappresentante legale della società sportiva e devono recare il contrassegno, in originale della SIAE. Su ciascuna copia del prospetto deve essere apposta, altresì, la firma del personale della SIAE che provvede a ritirare una di esse. Infatti, a differenza di quanto avveniva in passato, i prospetti non devono essere portati alla SIAE ma devono essere conservati e tenuti a disposizione della stessa SIAE che ha il diritto di acquisirne, presso la società sportiva, una copia al fine di disporre i necessari controlli.

...omissis...

Le società sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro e le asd che, invece, hanno optato per le disposizioni di cui alla legge n. 398 del 1991, provvederanno ad annotare i corrispettivi di cui ai prospetti dei titoli di ingresso e degli abbonamenti nonché i corrispettivi di altro genere, nell'apposito modello "contribuenti minori" di cui al D.M. 11 febbraio 1997, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di riferimento.

Sempre in materia di certificazione dei corrispettivi si riporta la **Risoluzione n. 94/E del 17 aprile 2003 dell'Agenzia delle entrate.**

Oggetto: Istanza di interpello - D.P.R. n. 69 del 2002 - Semplificazione delle modalità di certificazione dei corrispettivi per associazioni sportive dilettantistiche - Circolo del Tennis di ...

Quesito

Il Circolo del Tennis di ... affiliato alla Federazione Italiana Tennis chiede di conoscere le modalità di certificazione dei corrispettivi relativi alle seguenti attività:

- 1) -organizzazione del Torneo Internazionale di Tennis annuale che fa parte del circuito dell'associazione internazionale denominata Associazione XY alla quale sono iscritti gran parte dei giocatori tennisti italiani e stranieri;*
- 2) spettacoli teatrali occasionali svolti nei confronti dei propri soci;*
- 3) -attività di intrattenimento esercitate occasionalmente.*

In particolare, l'istante chiede se per tali attività possa avvalersi delle disposizioni di semplificazione della certificazione dei corrispettivi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 13 marzo 2002. n. 69, ovvero debba dotarsi del misuratore fiscale di cui al D.M. 13 luglio 2000.

...omissis...

Parere dell'Agenzia delle entrate

L'art. 18, comma 2-bis, del D.Lgs. 26 febbraio 1999, n. 60, introdotto dall'art. 32 della L. 23 dicembre 2000 n. 388, prevede l'emanazione di un regolamento recante modalità di certificazione semplificata dei corrispettivi per le società e associazioni sportive dilettantistiche.

Tale regolamento emanato con D.P.R. n. 69 del 2002 prevede un sistema di certificazione dei corrispettivi alternativo rispetto a quello ordinario dei titoli di accesso emessi mediante gli appositi misuratori fiscali di cui ai decreti dell'Agenzia delle Entrate del 13 luglio 2000 e 23 luglio 2001.

In particolare l'art. 2 del citato D.P.R. n. 69 del 2002 consente di «documentare i corrispettivi costituiti dalle somme pagate dal pubblico per assistere alle manifestazioni sportive dilettantistiche, in alternativa ai titoli di accesso emessi con le modalità stabilite dal decreto del direttore

generale del Dipartimento delle entrate 13 luglio 2000, pubblicato nella G. U. 24 luglio 2000, n. 171, mediante rilascio di titoli d'ingresso o di abbonamenti».

Le disposizioni del D.P.R. n. 69 del 2002 si applicano, ai sensi dell'art.1 dello stesso decreto, «alle società e alle associazioni sportive dilettantistiche, anche se non riconosciute dal Comitato olimpico nazionale italiano (CONI) o dalle federazioni sportive nazionali purché riconosciute dagli enti di promozione sportiva, comprese le associazioni sportive che si avvalgono delle disposizioni della L 16 dicembre 1991, n. 398, relativamente alle attività sportive di cui alla tabella C allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, svolte nel territorio dello Stato e nell'ambito di manifestazioni sportive dilettantistiche».

Pertanto, le disposizioni di semplificazione recate dal D.P.R. n. 69 del 2002 si applicano quando ricorrono le seguenti condizioni:

- deve trattarsi di società e associazioni sportive dilettantistiche anche se non riconosciute dal CONI o dalle federazioni sportive nazionali purché riconosciute dagli enti di promozione sportiva, comprese le associazioni sportive che si avvalgono delle disposizioni della L. 16 dicembre /991, n. 398;*
- le attività sportive devono essere svolte nell'ambito di manifestazioni sportive dilettantistiche;*
- dette attività devono essere svolte nel territorio dello Stato.*

In particolare, per quanto riguarda l'ambito oggettivo di applicazione delle disposizioni del D.P.R. n. 69 del 2002, emerge che le attività per le quali opera la semplificazione sono esclusivamente quelle svolte nell'ambito delle manifestazioni sportive dilettantistiche.

Da ciò consegue che l'attività relativa al Torneo Internazionale di Tennis annuale che fa parte del circuito dell'associazione internazionale denominata Associazione XY, in quanto attività svolta nell'ambito di una manifestazione che non ha carattere dilettantistico, non è riconducibile tra quelle oggetto della semplificazione disciplinata dal D.P.R. n. 69 del 2002.

Peraltro, la rilevanza sul piano organizzativo ed economico del Torneo Internazionale di Tennis annuale fa ritenere che a tale manifestazione non possa essere riconosciuto il requisito della occasionalità.

Non sono inoltre riconducibili nell'ambito applicativo del D.P.R. n. 69 del 2002 le attività di spettacoli teatrali occasionali svolte nei confronti dei propri soci e le altre attività di intrattenimento esercitate occasionalmente dall'interpellante, per le quali manca anche il carattere sportivo della manifestazione.

Tutto ciò premesso, si fa presente che gli obblighi di certificazione dei corrispettivi per le attività di intrattenimento di cui al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 640 e per le prestazioni spettacolistiche di cui alla tabella C allegata al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, devono essere assolti attraverso titoli di accesso emessi mediante appositi misuratori fiscali, le cui caratteristiche sono state fissate con i decreti dell’Agenzia delle Entrate del 13 luglio 2000 e 23 luglio 2001.

...omissis...

Pertanto, si ritiene che il Circolo del Tennis di svolgendo attività di cui alla Tabella C allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, sia tenuto a certificare i corrispettivi con titoli di accesso emessi mediante misuratore fiscale di cui al D.M. 13 luglio 2000 per le attività di organizzazione del Torneo Internazionale di Tennis e per le altre attività di spettacolo e intrattenimento in quanto diverse da quelle svolte nell’ambito delle manifestazioni sportive dilettantistiche per le quali l’associazione può avvalersi delle modalità semplificate di certificazione previste dal D.P.R. n. 69 del 2002.

5.3.3 - Circolare n. 34/E del 27 giugno 2003 dell’Agenzia delle entrate, concernente la certificazione dei corrispettivi delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche (stralcio).

...omissis...

1.5. Società e associazioni sportive dilettantistiche

Il D.P.R. 13 marzo 2002, n. 69, recante «Regolamento per la semplificazione dei corrispettivi per le società e le associazioni sportive dilettantistiche» emanato in forza dell’art. 32 della legge 23 dicembre 2000, n. 38, ha previsto che le società e le associazioni sportive dilettantistiche possono certificare i corrispettivi per assistere alle manifestazioni sportive dilettantistiche mediante l’utilizzo di titoli d’ingresso o di abbonamenti recanti il contrassegno del concessionario (SIAE) di cui all’art. 17 del D.P.R. n. 640/972.

Questo sistema di certificazione si pone come modalità alternativa rispetto a quella ordinaria mediante l’emissione di titoli di accesso con gli appositi misuratori fiscali o biglietterie automatizzate.

Di tale facoltà possono avvalersi anche le società dilettantistiche costituite in forma di società di capitali senza scopo di lucro ai sensi dell’art. 90 della legge 289/2002.

Le altre attività spettacolistiche, diverse dalle manifestazioni sportive dilettantistiche, anche se organizzate da società e associazioni sportive

dilettantistiche, rimangono assoggettate all'obbligo di certificare i corrispettivi con titoli di accesso emessi mediante gli apparecchi misuratori fiscali.

Per quanto riguarda le attività di intrattenimento, si fa presente che ai sensi dell'art. 6, comma 3-bis del D.P.R. n. 640/1972, introdotto dall'art. 33, comma 13, della legge n. 388/2000, le associazioni sportive dilettantistiche che hanno optato per l'applicazione delle disposizioni della legge 16 dicembre 1991, n.398, sono esonerate dall'obbligo di utilizzare i misuratori fiscali per le attività di intrattenimento a favore dei soci.

Ne deriva che l'obbligo di certificare i corrispettivi mediante titoli di accesso emessi con misuratore fiscale sussiste per:

*-le attività di spettacolo diverse dalle manifestazioni sportive;
-le attività di intrattenimento rese a favore dei non soci dalle associazioni sportive dilettantistiche che hanno optato ai sensi della legge n. 398/1991:*

-le attività di intrattenimento rese sia a favore dei soci che a favore dei terzi da società e associazioni sportive dilettantistiche diverse da quelle di cui alla legge n. 398/1991.

Si precisa, per completezza, che i corrispettivi diversi da quelli pagati per assistere alle attività spettacolistiche e di intrattenimento sono, ove non sia obbligatoria l'emissione della fattura, certificati secondo le disposizioni del D.P.R. n. 696/1996, mediante scontrino o ricevuta fiscale.

Relativamente alle associazioni sportive che si avvalgono delle disposizioni della legge n. 398/91, si ricorda che l'art. 2, comma 1, lett. hh) del citato D.P.R. n.696/96 esonera tali soggetti dall'obbligo di certificare «le cessioni e le prestazioni poste in essere» diverse da quelle di intrattenimento e di spettacolo (cfr. circolare n. 165/E del 2000, paragrafo 3.4).

In ordine alle procedure ed ai termini da osservare relativamente all'annullamento dei titoli di accesso erroneamente emessi e non ancora rilasciati o successivamente non utilizzati per mancata effettuazione dell'evento nonché all'annullamento degli abbonamenti emessi, l'Agenzia delle entrate ha precisato, con la Ris. n. 27/E del 28 febbraio 2007, che il titolo d'accesso, per ciascuna delle ipotesi sopra descritte, può essere annullato, tramite idonea registrazione nel sistema autorizzato che ne ha permesso l'emissione con descrizione anche della causale:

a) -in via generale, entro il quinto giorno lavorativo (termine perentorio) successivo al momento iniziale dell'evento (art. 7, comma 1, del decreto

13 luglio 2000), senza tuttavia che l'annullamento sia subordinato ad una specifica causa normativamente stabilita;

b) -immediatamente nel caso in cui il titolo di accesso sia emesso per errore ma non ancora rilasciato (art. 7, comma 2);

c) -entro i termini di versamento delle imposte qualora l'evento non dovesse effettuarsi e sia previsto il rimborso dei corrispettivi (art. 7, comma 3).

Per ciò che concerne gli abbonamenti, per quinto giorno lavorativo successivo a quello dell'evento, deve intendersi il quinto giorno successivo a quello del primo evento fruibile con l'abbonamento stesso sempre che il soggetto, in favore del quale il titolo da annullare è stato emesso, non abbia già fruito della relativa prestazione di spettacolo.

Con successiva Ris. n. 28 dello stesso 28 febbraio 2007, L'Agenzia delle entrate si è espressa in ordine ad una serie di quesiti posti dalla SIAE circa la disciplina ai fini IVA delle prestazioni spettacolistiche rese gratuitamente ed, in particolare, nell'ipotesi di uno spettacolo sportivo in uno stadio, nel quale l'ingresso alle tribune è a pagamento mentre quello alle curve è libero.

Al riguardo l'Agenzia delle entrate ha precisato che l'organizzatore dello spettacolo può consentire di assistere alla manifestazione spettacolistica senza corrispettivo e determinare il numero di spettatori ammessi a fruire gratuitamente delle prestazioni spettacolistiche mentre la norma fiscale stabilisce, in rapporto alla capienza della struttura, il numero di prestazioni gratuite non soggette ad IVA per settore, che, oltre il 5% della capienza, sono assoggettate ad imposizione.

Le prestazioni rese gratuitamente, ancorché non soggette ad IVA, perché rientranti nel limite suddetto, devono essere certificate con un titolo di accesso contenente l'indicazione dell'ingresso gratuito.

Dette prestazioni, pertanto, sono escluse dal campo di applicazione IVA nel limite massimo del 5 per cento dei posti del settore, secondo la capienza del complesso sportivo ufficialmente riconosciuta dalle competenti autorità, e sono certificate con i titoli di accesso gratuiti.

5.4 - Società e associazioni sportive assoggettate ad Iva nei modi normali

Le società e le asd che pongono in essere le attività di cui alla Tabella C (spettacoli sportivi) sono, in via generale e fatti salvi i regimi forfettari di cui si tratterà in seguito, assoggettati all'IVA nel modo ordinario e

devono assolvere gli obblighi degli adempimenti contabili previsti dal Titolo II del D.P.R. n. 633/1972.

Detti adempimenti, nel rispetto della volontà del legislatore espressa sia con la legge di delega n. 288/1998 che con il D. Lgs. n. 60/1999, sono stati, nel settore considerato, ridotti, semplificati, razionalizzati e uniformati a quelli cui sono tenute nel campo IVA altre categorie di contribuenti.

I soggetti interessati, pertanto, sono tenuti ad osservare i seguenti obblighi:

- a) -certificazione dei corrispettivi mediante rilascio di titoli di accesso emessi da appositi apparecchi misuratori fiscali o biglietterie automatizzate;
- b) -emissione della fattura, limitatamente alle prestazioni di pubblicità, sponsorizzazione, cessioni o concessioni di ripresa radiotelevisiva e di trasmissione radiofonica;
- c) -annotazione dei proventi nel registro dei corrispettivi;
- d) -tenuta del registro degli acquisti previsto dall'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972, in cui annotare, in apposita sezione, anche le fatture emesse;
- e) -effettuazione dei conseguenti adempimenti di liquidazione, di versamento e di dichiarazione annuale nonché di tenuta e conservazione delle scritture contabili a norma dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972.

L'aliquota IVA per gli spettacoli sportivi è del 10% per i biglietti con prezzo netto fino a euro 12,91 e del 22%, oggi, per quelli di prezzo netto superiore.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate con la **Ris. n. 209/E del 14 dicembre 2001**, ha precisato che se il prezzo del biglietto d'ingresso è inferiore ad euro 12,91, al netto dell'imposta, l'aliquota del 10% trova applicazione se lo spettacolo a cui dà diritto il biglietto è esclusivamente sportivo.

Se, invece, il biglietto d'ingresso unico dovesse consentire di accedere anche ad un'altra area non legislativamente agevolata, p.e. fieristica, e non fosse dato ripartire il singolo corrispettivo per le due manifestazioni, allora si deve applicare l'aliquota più elevata (oggi 22%) rispetto a quella ridotta (10%).

Le operazioni accessorie alle prestazioni relative alle attività di spettacolo (ad esempio, il diritto di prevendita) sono assoggettate all'aliquota propria della prestazione principale.

Per tutte le altre operazioni si applica l'aliquota del **22%**.

5.4.1 - Il diritto di prevendita

In ordine alla **corretta tassazione del diritto di prevendita** l'**Agenzia delle entrate con la Ris. n.21/E del 25 gennaio 2002**, in risposta ad un quesito posto dalla Federazione Italiana Gioco Calcio, si è così espressa:

«In particolare con la circolare n .165/E del 2000 nonché con la successiva risoluzione n. 88/E del 2001 è stato ribadito quanto già espresso dall'Avvocatura Generale dello Stato con parere reso in data 4 maggio 1999. secondo il quale "la somma pagata dall'acquirente, ivi compreso il diritto di prevendita, va imputata tutta ed interamente all'organizzatore e costituisce, perciò, il corrispettivo per assistere allo spettacolo, ancorché una parte di tale somma (e più specificatamente, del diritto di prevendita) potrà poi essere attribuita dall'organizzatore dello spettacolo al distributore dei biglietti a compenso dell'attività di distribuzione da lui svolta in proprio nome e per proprio conto in virtù del contratto di mandato o di appalto con lui stipulato"».

Consegue che l'organizzatore dello spettacolo è tenuto ad annotare nel registro dei corrispettivi l'importo complessivo derivante dalla vendita dei biglietti comprensivo del diritto di prevendita.

Sull'argomento è intervenuta ancora l'Agenzia delle entrate con la **Ris. n. 88/E del 12 luglio 2006** fornendo chiarimenti in ordine al trattamento fiscale dei corrispettivi pagati a fronte di servizi aggiuntivi offerti da soggetti che effettuano la prevendita.

Al riguardo, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che le ulteriori somme versate dal cliente che usufruisce dei servizi aggiuntivi facoltativi non costituiscono, a differenza di quanto corrisposto per la prevendita, corrispettivo per assistere allo spettacolo bensì il corrispettivo pagato al soggetto che effettua la distribuzione esclusivamente per i servizi specifici ed ulteriori dallo stesso resi in favore del cliente che ne abbia fatto richiesta.

Dette somme, conclude l'Agenzia, corrisposte a fronte di prestazioni di servizi aggiuntivi, costituiscono, ai sensi dell'art. 3 del D.P.R. 26 ottobre 1972, operazioni autonomamente imponibili ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, soggette all'aliquota del 20 (oggi 22) per cento. I relativi importi dovranno essere certificati ai sensi del D.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696.

5.5 - Società e associazioni sportive con volume d'affari non superiore a 25.822,84 ed a 50.000 euro annui - Regime forfettizzato Iva

Il comma 5 dell'art. 74-quater del D.P.R. n. 633/1972, introdotto dall'art. 18 del D. Lgs. n. 60/1999, ha istituito un particolare regime forfettizzato ai fini IVA per i soggetti che svolgono attività spettacolistica che hanno realizzato nell'anno solare precedente un volume d'affari **non superiore a euro 25.822,84, nell'esercizio dell'attività spettacolistica sportiva.**

Per le attività di cui al comma 5 dell'art. 74-quater in esame, tra cui quella "spettacolistica sportiva", l'art. 36, quarto comma del D.P.R. n. 633/1972, prevede l'obbligo di applicare separatamente l'imposta e di tenere, quindi, **la contabilità separata.**

Detti soggetti «minori» determinano la base imponibile IVA nella misura del 50% dell'ammontare complessivo dei corrispettivi riscossi con totale indetraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti.

Pertanto, sul volume d'affari nel quale sono da ricomprendersi tutti i proventi derivanti dall'attività spettacolistica sportiva, ivi compresi quelli derivanti da sponsorizzazioni, pubblicità ecc., si opera la riduzione del 50% e quindi si applica l'IVA con le normali aliquote afferenti i singoli proventi.

Con Risoluzione n. 27/E del 1° marzo 2004, l'Agenzia delle entrate ha precisato che la verifica del volume d'affari - fino a € 25.822,94 - deve essere effettuata solo con riferimento all'ammontare delle operazioni spettacolistiche.

Pertanto, nel caso in cui il soggetto, per effetto dell'esercizio di altre attività, abbia un volume d'affari complessivo superiore al limite di euro 25.822,84 e questo sia, invece, rispettato con riguardo all'attività di spettacolo, è applicabile il regime di determinazione forfettizzata della base imponibile IVA, limitatamente, ovviamente, all'attività spettacolistica.

Nel caso di corrispettivi derivanti dai titoli d'accesso, o dai titoli d'ingresso, pertanto, si applicherà l'aliquota del 10% o del 22% sul 50% dei corrispettivi stessi, mentre per i proventi da pubblicità e sponsorizzazione si applicherà l'aliquota del 22% sul 50% dei proventi medesimi.

Infine, nel caso di corrispettivi derivanti dall'esercizio di chiosco/bar all'interno del campo sportivo, l'aliquota da applicare è quella del 10% sul 50% dei proventi medesimi.

La forfettizzazione esclude la detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti.

Se nel corso dell'anno viene superato il predetto limite, le disposizioni relative al regime forfettizzato cessano di avere applicazione a partire dall'anno solare successivo.

In tale ipotesi il soggetto cade nel regime normale IVA o può optare, se associazione sportiva dilettantistica con volume d'affari annuo non superiore a euro 400.000,00, per l'applicazione delle disposizioni di cui alla legge n. 398/1991 di cui si tratta nel successivo Cap. 6.

Con l'art.2 della legge 24 dicembre 2003 (Finanziaria 2004), è stata introdotta una modifica all'art. 8, comma 1 del DPR 30 dicembre 1999, n. 544, con la quale è stato stabilito, tra l'altro, che i soggetti che svolgono le attività di cui alla Tabella C allegata al DPR n. 633/72 - tra le quali sono incluse le attività di spettacolo sportivo - che nell'anno solare precedente hanno realizzato un volume d'affari non superiore a 50.000 euro, possono documentare i corrispettivi percepiti anche mediante rilascio della ricevuta fiscale o dello scontrino manuale prestampato o a tagli fissi.

Poiché il comma 2 dello stesso art. 8 stabilisce che i contribuenti di cui al comma 1 sono esonerati dall'annotazione dei corrispettivi, dalle liquidazioni periodiche e dai relativi versamenti dell'imposta, ma assolvono gli obblighi di numerazione delle fatture ricevute, di conservazione dei documenti di cui all'art. 39 del DPR n. 633/72, di versamento annuale dell'imposta e di presentazione della dichiarazione annuale, ne consegue che della disciplina agevolativa riportata fruiscono le società e associazioni sportive dilettantistiche - che non optano per la legge n. 398/91 - che svolgono attività spettacolistica con proventi annui derivanti dalla medesima attività non superiori a 50.000 euro.

In definitiva, come, peraltro, chiarito dall'Agenzia delle entrate con Ris. n. 86/E del 15 giugno 2004:

- *i soggetti che hanno percepito nell'anno proventi derivanti dall'attività spettacolistica sportiva per un importo non superiore a € 25.822,84, possono fruire del regime forfettario di determinazione della base imponibile IVA, previsto dall'art. 74-quater, comma 5 del DPR n. 633/72 e possono certificare i corrispettivi anche mediante rilascio della ricevuta fiscale o dello scontrino manuale prestampato o a tagli fissi; inoltre possono assolvere gli adempimenti contabili ai sensi dell'art. 8, comma 2 del DPR n. 544/1999 (esonero dall'annotazione dei corrispettivi... ecc.);*
- *i soggetti che hanno realizzato nell'anno proventi, sempre derivanti dall'attività spettacolistica, per un importo superiore a 25.822,84 euro ma non a 50.000 euro, possono certificare i corrispettivi anche mediante rilascio della ricevuta fiscale o dello scontrino manuale o prestampato o*

a tagli fissi e assolvere gli adempimenti contabili ai sensi dell'art. 8, comma 2 del DPR n. 544/1999, ma non possono fruire del regime di determinazione forfettaria della base imponibile IVA;

- i soggetti che hanno realizzato nell'anno proventi, sempre derivanti dall'attività spettacolistica, per un importo superiore a 50.000 euro, determinano la base imponibile IVA secondo i criteri ordinari, documentano i corrispettivi mediante titoli di accesso o titoli di ingresso previsti per le società e associazioni sportive dilettantistiche e non possono beneficiare del regime di semplificazione degli adempimenti contabili previsti dall'art. 8, comma 2 del DPR n. 544/1999.

5.6 - Disciplina dei titoli di accesso gratuiti

Il comma 3 dell'art. 19 del D.Lgs n. 60, ha aggiunto, dopo il quarto comma dell'art. 3 del D.P.R. n. 633/1972, il comma 5 che esclude dal campo di applicazione dell'IVA le prestazioni di servizi rese ai possessori di titoli d'accesso gratuiti rilasciati dagli organizzatori di spettacoli.

In particolare, le società e le associazioni sportive potranno rilasciare titoli d'accesso gratuiti nel limite massimo del 5% dei posti del settore, secondo la capienza del complesso sportivo ufficialmente riconosciuta dalle competenti autorità.

Le tessere rilasciate dal CONI e dalle federazioni sportive nazionali dovranno, come attualmente stabilito, essere emesse nel rispetto delle modalità di rilascio e del contingente stabiliti per ogni quadriennio con decreto del Ministro delle finanze.

Nel computo del 5 % non vanno ricomprese, come chiarito dall'Agenzia delle entrate con Circ. n. 165/E del 7 settembre 2000, le tessere di servizio.

6 - Agevolazioni per lo sport dilettantistico
leggi n. 398/91, n. 133/99 e n. 342/2000
art. 90 della legge n. 289/2002 (finanziaria 2003)

6.1 - Legge n. 398/91 - Destinatari

Con la legge 16 dicembre 1991, n. 398, è stato introdotto un particolare regime tributario per le associazioni sportive, esteso, poi, alle altre associazioni senza fine di lucro ed alle pro-loco con l'art. 9 bis del D.L. 30 dicembre 1991, n. 417, convertito, con modificazioni, dalla L. 6 febbraio 1992, n. 66.

Con l'art. 2, comma 31, della L. 24 dicembre 2003, n. 350, in vigore dal 1° gennaio 2004, le disposizioni della legge 16 dicembre 1991, n. 398 e successive modificazioni e le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche, si applicano anche alle associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente riconosciute senza fine di lucro.

Con l'art. 102 del Codice del Terzo Settore, la legge n. 398/91 non si applica più alle associazioni che non siano quelle dilettantistiche (vedi Cap. 13.3).

L'agevolazione compete, quindi, alle associazioni sportive, civilisticamente riconducibili tra le associazioni non riconosciute di cui all'art. 36 e seguenti del c.c., che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, rientranti, quindi, nella previsione dell'art. 73, 1° comma, lett. c) del T.U.I.R., approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, che svolgono attività sportiva esclusivamente dilettantistica, intendendosi per tali quelle definite dalla normativa regolamentare degli organismi cui sono affiliate.

Ad esempio, ai sensi dell'art. 6 dello Statuto della F.I.G.C., le società della Lega Nazionale Dilettanti sono quelle che si avvalgono esclusivamente delle prestazioni di atleti non professionisti acquisendo, automaticamente, la qualifica di «società dilettantistiche».

L'applicabilità della normativa recata dalla legge era esclusa nel caso di società dilettantistiche costituite in forma di società di capitali (S.p.A., S.r.l., cooperative).

Con il comma 1 dell'art. 90 della legge n. 289/2002 e successive modificazioni, è stato disposto che la normativa recata dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398, si applica, dal 1° gennaio 2003, anche alle

società sportive dilettantistiche che si costituiscono in società di capitali senza fine di lucro ivi comprese le cooperative.

Pertanto, dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2003 sono destinatarie delle disposizioni recate dalla predetta legge n. 398/1991, anche le società sportive dilettantistiche che si costituiscono in società di capitali senza fine di lucro (vedasi par. 4.2.1).

Rientrano ovviamente, nell'ambito di applicazione della legge anche le società e le associazioni sportive dilettantistiche che svolgono soltanto attività giovanile e scolastica.

È importante rilevare che presupposto per l'esercizio dell'opzione per la legge n. 398/91 da parte delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche è il possesso dei requisiti previsti nei commi 18 e 18 bis dell'art.90 della legge n. 289/2002 e successive modificazioni.

Nei confronti delle associazioni sportive e, dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2003, anche nei confronti delle società sportive dilettantistiche senza fine di lucro, che optano per la legge n. 398/91, sono stati, poi, emanati il decreto del Ministro delle finanze 26 novembre 1999, n. 473 (G.U. 16 dicembre 1999, n. 294), il D.P.R. 30 dicembre 1999, n. 544, e l'art. 37 della L. 21 novembre 2000, n. 342, che hanno disciplinato il trattamento dei proventi che non concorrono alla determinazione del reddito e l'applicazione ai soggetti stessi delle disposizioni di cui all'art. 74, sesto comma del D.P.R. n. 633/1972, nel testo sostituito dall'art. 17 del D. Lgs. n. 60/1999, con particolare riferimento agli obblighi contabili.

6.2 - Condizioni di applicabilità -

Per fruire delle disposizioni recate dalla legge n. 398/1991, le associazioni e le società sportive dilettantistiche, devono aver conseguito, nel periodo d'imposta precedente, proventi dall'esercizio di attività commerciali per un importo non superiore a 250.000 euro, e, dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2017, ad euro 400.000 (art.1, comma 50, della legge 11 dicembre 2016, n. 232).

6.2.1 - Proventi che concorrono alla formazione del plafond di 400.000 euro

Nel computo del predetto limite trovano collocazione tutti i **ricavi commerciali** di cui all'art. 85 del T.U.I.R. n. 917/1986, illustrati nel precedente Cap. 3, nonché le **eventuali sopravvenienze attive** (art. 88

del T.U.I.R.) relative alle attività commerciali esercitate e gli eventuali **contributi** erogati da pubbliche amministrazione per l'esercizio di attività commerciali (*vedasi punti 3.3.1.3 e 3.6.2.2*)

Per l'individuazione dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali si deve avere riguardo al criterio di cassa ed al periodo d'imposta.

Deve trattarsi, quindi, di proventi effettivamente conseguiti, fermo restando il principio recato dalla normativa IVA, secondo cui vanno computati gli introiti fatturati ancorché non riscossi. Al riguardo, va, comunque, tenuto presente che della possibilità di effettuare operazioni con imposta ad esigibilità differita di cui all'art. 7 della legge 28 gennaio 2009, n. 2, e del decreto attuativo del Ministro dell'economia 26 marzo 2009, **non** possono avvalersi i soggetti che godono di regimi speciali di applicazione dell'IVA, quali, appunto, le società e le asd che hanno optato per l'applicazione delle disposizioni previste dalla legge n. 398/91.

Quale periodo d'imposta, ai fini delle imposte sui redditi, va assunto l'esercizio sociale della società o dell'asd che può essere anche non coincidente, come anzi di norma accade per le società sportive, con l'anno solare, mentre, ai fini IVA, il periodo d'imposta da assumere è sempre l'anno solare.

Ai fini dell'esercizio dell'opzione per fruire delle disposizioni di cui alla legge n. 398/1991, è stato precisato dal Ministero delle finanze, con la Circolare n. 1 del 1° febbraio 1992, *“che il periodo d'imposta da assumere per il controllo dei proventi commerciali, pari a lire 360 milioni (oggi, 400.000 euro), è quello individuato nello Statuto”*.

Pertanto, se un'associazione sportiva dilettantistica chiude statutariamente il proprio esercizio sociale al 30 giugno, dovrà tener conto, onde valutare se è possibile o meno optare per la legge n. 398/1981, dell'ammontare dei proventi conseguiti nel corso del proprio esercizio sociale e contabilizzati con il criterio di cassa sopra indicato.

Per i principi informativi del T.U.I.R., diverso è il criterio da seguire per le **società sportive dilettantistiche** costituite in forma di società di capitali senza fine di lucro, che optano per la legge n. 398/91, per le quali invece, dovrà tenersi conto del **criterio di competenza**, e non di cassa dei proventi che affluiscono alle società stesse.

Per i soggetti che iniziano l'attività non sussiste alcun riferimento ad esercizi precedenti per cui, qualora ritengano di conseguire, nel loro primo periodo d'imposta, proventi commerciali per un ammontare non

superiore al limite stabilito - euro 400.000 - gli stessi potranno fruire delle **disposizioni recate dalla legge n. 398/91, optando in tal senso nella dichiarazione d'inizio di attività** di cui all'art. 35 del D.P.R. n. 633/1972, da inviare all'ufficio delle entrate competente.

Nel caso in cui il primo periodo di gestione dell'associazione o della società sportiva dilettantistica risulti inferiore o superiore all'anno solare, il limite di importo cui fare riferimento si determina rapportandolo al periodo di gestione.

Con Ris. n. 63/E del 16 maggio 2006, l'Agenzia delle entrate ha ribadito quanto già in precedenza espresso e, cioè, che le asd *“di nuova costituzione con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, ai fini della fruizione delle disposizioni della legge n. 398/91, devono rapportare il limite dei proventi, fissato in 250.000 (oggi 400.000) euro, al periodo intercorrente fra la data di costituzione ed il termine dell'esercizio computandolo a giorni”*.

Al riguardo, oltre a ribadire che la legge e la Circolare n. 21/E del 22 aprile 2003 fanno riferimento al periodo d'imposta e non ai mesi di operatività, va segnalata la sentenza n. 319 del 14 aprile 2016 emessa dalla Commissione Tributaria Provinciale- Sez. I[^]- di Pesaro, che ha ritenuto che il limite annuo di 250.000 (oggi 400.000) euro, previsto per l'ammissione al regime agevolativo recato dalla legge n. 398, **non** vada ragguagliato ai giorni nel caso di inizio di attività commerciale nel corso dell'esercizio. Secondo la C.T.P. di Pesaro, nella disposizione di cui all'art. 1, comma 1 della legge n. 398, non è previsto *“alcun riferimento al computo del plafond in giorni per il primo anno di attività con la conseguenza che resta fermo il limite massimo di euro 250.000 (oggi 400.000) prescindendo dalla data di costituzione della dell'associazione”*; ne consegue che *“in assenza di specifica disposizione di legge e di un trattamento particolare per il primo anno è evidente che anche i soggetti neo costituiti possano usufruire per intero del plafond di euro 250.000”*(oggi 400.000).

La sentenza contrasta con l'avviso espresso dall'Agenzia delle entrate con la citata Ris. N. 63/E del 16 maggio 2006. La C.T.P. di Pesaro, ha, invece, ritenuto *irrazionali* le conseguenze derivanti dal computo a giorni, in quanto si potrebbe determinare *“la revoca delle agevolazioni in tutti quei casi di incassi concentrati in pochi giorni o in un mese, che ragguagliati all'anno determinerebbero il superamento del plafond”*.

6.2.1.1 – Connessione con gli scopi istituzionali dei proventi soggetti al regime di cui alla legge n. 398/91

Con la Circolare n. 18/E del 1° agosto 2018, l’Agenzia delle entrate ha ribadito il concetto che l’applicazione del regime agevolativo di cui alla legge n. 398/1991 è limitato alle prestazioni commerciali connesse alle attività istituzionali svolte dalle asd e ssd. In sostanza, se una asd/ssd svolge un’attività commerciale autonoma e distinta da quella istituzionale, la stessa non può usufruire, per detta attività, del regime agevolativo in argomento.

Rientrano tra i proventi delle attività commerciali connesse con gli scopi istituzionali i proventi delle attività commerciali strutturalmente funzionali all’attività sportiva dilettantistica tra i quali, a titolo esemplificativo, possono annoverarsi i proventi derivanti dalla somministrazione di alimenti e bevande effettuate nel contesto dello svolgimento dell’attività sportiva dilettantistica, - (*vedasi precedente punto 2.2*)- dalla vendita di materiali sportivi, di gadget pubblicitari, dalle sponsorizzazioni, dalle cene sociali, dalle lotterie, ecc.

Possono rientrare tra i proventi in argomento anche le prestazioni relative alla attività di formazione, didattica, preparazione e assistenza all’attività sportiva dilettantistica.

Non sono ricompresi tra le attività connesse agli scopi istituzionali i corsi per attività sportive che **non** rientrano nell’ambito delle discipline sportive riconosciute dal CONI.

Del pari non rientrano tra le attività connesse con gli scopi istituzionali, quelle svolte con l’impiego di strutture e mezzi organizzati per fini di concorrenzialità sul mercato. In sostanza, non potranno essere considerate attività commerciali connesse con gli scopi istituzionali quelle dirette alla vendita di beni o alla prestazione di servizi per le quali l’ente si avvalga di strumenti pubblicitari o comunque di diffusione di informazione a soggetti terzi, diversi dagli associati, ovvero utilizzi altri strumenti propri degli operatori di mercato come, ad esempio, insegne, marchi distintivi o locali attrezzati secondo gli standard concorrenziali di mercato, al fine di acquisire una clientela estranea all’ambito associativo.

A titolo meramente esemplificativo, sono **escluse** dal regime forfettario di cui alla legge n. 398/1991 e sono, quindi, tassabili nei modi ordinari, le attività svolte da ristoranti in quanto estranee rispetto alla connessione con gli scopi istituzionali delle asd/ssd, atteso che dette attività

presuppongono l'adozione di forme organizzative tali da creare una concorrenza con gli altri operatori di mercato.

Sempre a titolo esemplificativo, possono rientrare, invece, tra le attività soggette al regime della legge n. 398/91 la mera somministrazione di alimenti e bevande ovvero la vendita di materiale sportivo strettamente funzionali alla pratica delle discipline per le quali l'ente è iscritto nel Registro CONI, qualora la connessione con gli scopi istituzionali dell'asd/ssd risulti assicurata dalla circostanza che dette attività siano svolte all'interno della struttura dove si svolge l'attività sportiva (e non in spazi o locali distanti da essa) senza l'impiego di strutture e mezzi organizzati per fini di concorrenzialità sul mercato, al fine di garantire che dette attività siano, di fatto, prevalentemente destinate agli associati o ai tesserati praticanti l'attività sportiva.

Con riferimento al servizio di utilizzo dei campi da gioco, degli spogliatoi, degli armadietti e di altre strutture/beni dell'ente sportivo dilettantistico non lucrativo, l'Agenzia delle entrate ritiene che detti servizi possono considerarsi rientranti tra le attività connesse con gli scopi istituzionali della asd/ssd, purchè tali prestazioni siano strettamente finalizzate alla pratica sportiva.

6.2.2 - Proventi esclusi dalla formazione del plafond di 400.000 euro

Non rientrano tra i proventi commerciali e, quindi, non concorrono alla formazione del plafond di euro 400.000, quelli espressamente considerati non commerciali dalle normative tributarie, quali, ad esempio, per le sole associazioni sportive, le quote associative ed i contributi dei soci, i contributi di enti pubblici e privati esplicitamente erogati per il perseguimento delle finalità istituzionali ed a tali fini utilizzati dall'associazione percipiente nonché le erogazioni liberali (v. *par. 3.3.1.3 e 3.6. 2.2*).

Non rientrano tra i proventi commerciali e, quindi, non vanno computati nel predetto limite di 400.000 euro, quelli che, pur avendo natura commerciale, vengono definiti **non commerciali** da specifiche disposizioni tributarie nel momento in cui derivano da attività commerciali poste in essere dalle società e dalle asd che hanno optato per la legge n.398 del 1991, quali, ad esempio:

a) il premio di addestramento e formazione tecnica (art. 99 NOIF) che, se percepito da società e associazioni che hanno optato per la legge n. 398, non concorre alla formazione del reddito tassabile ai fini IRES. Lo

stesso premio, se percepito da altre società e asd, è assoggettato a tassazione (vedasi punto 6.4);

b) i proventi derivanti da prestazioni di servizi di cui all'art. 143 del T.U.I.R., rese dalle sole associazioni sportive in conformità alle finalità istituzionali, senza specifica organizzazione e verso pagamento di corrispettivi che non eccedano i costi di diretta imputazione.

Tra questi è da ritenere che possano essere ricompresi i proventi delle scuole sportive, quali la scuola calcio ecc., che si inquadrano nell'attività didattica ma rientrano tra le finalità istituzionali delle associazioni sportive e vengono poste in essere, di norma, senza una specifica organizzazione diversificata da quella occorrente per lo svolgimento dell'attività sportiva che è quella istituzionale. Perché non sussista il requisito della commercialità occorre però che i corrispettivi introitati non superino i costi di diretta imputazione per l'esercizio della scuola stessa. Detti proventi, se vengono rispettati i predetti requisiti, non concorrono alla determinazione del reddito ai fini IRES e sono esenti da IVA se ed in quanto trattasi di scuole riconosciute dalla federazione competente e/o dal CONI (art. 10, punto 20 del D.P.R. n. 633/1972)(*sul punto vedasi par.3.3.1.4*);

c) i proventi derivanti da attività svolte da associazioni sportive nei confronti dei soci e di altre associazioni sportive (art. 148, comma 3, T.U.I.R.) rese verso pagamento di specifici corrispettivi nel **rispetto, però, delle condizioni stabilite dallo stesso art. 148** (*vedasi anche il punto b del precedente paragrafo 3.3.1.4*).

Non rientrano, inoltre, nel computo del plafond di 400.000 euro, e non concorrono a formare il reddito imponibile delle società e delle asd i proventi di cui all'art. 25, comma 1 della legge n. 133/1999, percepiti in via occasionale e saltuaria, o comunque per un numero non superiore a due eventi per anno e per un importo non superiore al limite annuo complessivo di euro 51.645,69, nel corso di un periodo d'imposta, (il precedente limite di 100 milioni di lire venne fissato con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro e con il Ministro dei beni culturali 10 novembre 1999):

a) realizzati nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali;

b) realizzati per il tramite di raccolte di fondi effettuate con qualsiasi modalità.

L'art. 37, comma 2, lett. a), della legge n. 342/2000, che ha modificato l'art. 25 della legge n. 133/1991, ha innovato notevolmente la disciplina dei suddetti proventi.

Infatti, il nuovo comma 2 dell'art. 25, che ha sostituito il *comma 1* sopra riportato, *ha eliminato il requisito della occasionalità e della saltuarietà* stabilendo che non concorrono a formare il reddito delle associazioni sportive che optano per la legge n. 398/1991:

- a) i proventi realizzati dalle associazioni sportive nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali;
- b) i proventi realizzati per il tramite della raccolta pubblica di fondi effettuata in conformità all'art. 108, comma 2-bis, del T.U.I.R.

L'agevolazione rimane, però, limitata ad un numero di eventi complessivamente non superiori a due per anno e per un importo non superiore al limite annuo stabilito con decreto interministeriale (51.645,69 euro).

I proventi in questione, disciplinati dall'art. 37, comma 2, lett. a) della legge n. 342 del 2000, vanno assoggettati al particolare trattamento agevolativo anche se acquisiti dalle **società sportive dilettantistiche senza fine di lucro** per effetto del comma 1 dell'art. 90 della legge n. 289/2002. Pertanto, gli stessi proventi non concorrono alla determinazione del plafond dei 400.000 euro annui né concorrono alla determinazione del reddito delle predette società sportive dilettantistiche che optano per la legge n. 398/1991.

6.3 - Opzione: modalità- adempimenti e conseguenti effetti - Il comportamento concludente

La particolare disciplina introdotta dalla legge n. 398/1991, ha indotto il legislatore a far sì che i soggetti, che intendono beneficiare del sistema contabile e tributario semplificato ed essere assoggettate a tassazione ai fini IVA ed ai fini IRES secondo le disposizioni introdotte dalla medesima legge n. 398, devono rendere manifesto il proprio volere attraverso l'esercizio di un'**opzione**.

Le associazioni e le società sportive dilettantistiche che già svolgono attività commerciale manifestano l'opzione, prima dell'inizio dell'anno solare per il quale intendono fruire del regime agevolativo con effetto dall'inizio dell'anno, all'Ufficio della SIAE competente in ragione del proprio domicilio fiscale e all'Ufficio delle Entrate, secondo le disposizioni del D.P.R. 1° novembre 1997, n. 442, mentre i soggetti che iniziano l'esercizio di attività commerciali manifestano l'opzione con la dichiarazione di inizio attività da presentare allo stesso Ufficio ai sensi dell'art. 35 del D.P.R. n. 633/1972, dandone comunicazione alla SIAE.

L'opzione ha effetto fino a quando non è revocata con le stesse modalità ed è vincolante per un quinquennio.

Naturalmente, i soggetti che non optano per l'applicazione del regime speciale o che perdono in corso d'anno i requisiti per l'accesso ai benefici in discorso, sono assoggettati alla disciplina IVA ordinaria, ivi compreso l'obbligo di certificazione dei corrispettivi mediante titolo emesso con il misuratore fiscale previsto dall'art. 2 del D.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696.

Con la C.M. 29 dicembre 1999, n. 247/E - punto 6, par. 6.9 - venne affermato dal Dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze che, qualora i presupposti vengono meno nel corso dell'anno, l'applicazione del tributo con il regime agevolativo dovrà aver luogo dall'anno successivo a quello in cui sono venuti meno i cennati requisiti.

Tuttavia, con la successiva C.M. 8 marzo 2000, n. 43/E, tale interpretazione che, peraltro, essendo molto più logica, semplificava notevolmente gli adempimenti dei soggetti, è stata considerata frutto di errore e, quindi, è stato ripristinato il precedente indirizzo ministeriale assunto con la C.M. 11 febbraio 1992, n. 1, cosicché **«qualora i presupposti vengano meno nel corso dell'anno, l'applicazione del tributo con il regime ordinario dovrà avvenire dal mese successivo a quello in cui sono venuti meno i cennati presupposti»**.

Tale indirizzo è stato confermato dall'Agenzia delle entrate con la Ris. n. 123 del 7 novembre 2006, con la quale, in risposta ad un quesito posto circa il trattamento tributario da applicarsi ai fini IVA e ai fini delle imposte sui redditi, nel caso di superamento, durante il periodo d'imposta, del limite di importo di 250.000 (oggi 400.000) euro, è stato precisato che il venir meno durante il periodo d'imposta dei requisiti necessari per l'applicazione dei regimi agevolativi recati dalla legge n. 398/91 comporta che, sia ai fini IVA sia ai fini delle imposte sui redditi, vengono a determinarsi due distinti periodi soggetti a differenti regimi tributari:

“1) -dall'inizio del periodo d'imposta fino al mese in cui è avvenuto il superamento del limite dei 250.000 (oggi 400.000) euro, il reddito imponibile sarà determinato, l'IVA sarà applicata e gli adempimenti contabili saranno posti in essere secondo il regime agevolativo recato dalla legge n. 398 del 1991 e successive modificazioni;

2) -dal mese successivo all'avvenuto superamento del predetto limite, fino alla fine del periodo d'imposta, si applicherà il regime tributario ordinario sia con riferimento alla determinazione dell'imposta che ai fini degli adempimenti contabili”.

Si deve, poi, relativamente all'esercizio dell'opzione, tener conto del Regolamento recante riordino della disciplina delle opzioni in materia di IVA e imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442, e pubblicato nella G.U. 23 dicembre 1997, n. 298, il quale, facendo esplicito riferimento alle opzioni o revoche «di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili», lascia ritenere che il riconoscimento dei **«comportamenti concludenti del contribuente»** trovi applicazione anche ai fini della determinazione forfetaria del reddito, come è quella prevista dalla legge n. 398/1991.

Tuttavia, è opportuno tenere presente che con la **Circ. 8 marzo 2000, n. 43**, il Dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze, ha ribadito, al punto 2 della circolare, che per fruire delle disposizioni di cui alla legge n. 398/1991, **occorre esercitare l'opzione prima dell'inizio dell'anno solare dandone comunicazione alla SIAE e all'Ufficio delle Entrate competente.**

La comunicazione dell'opzione, comunque, deve essere effettuata anche nella prima dichiarazione annuale IVA relativa all'anno in cui è stata operata la scelta.

Per le società e le asd che optano per la legge n. 398/1991, esonerate dall'obbligo della presentazione della dichiarazione IVA annuale, la comunicazione va eseguita nella dichiarazione dei redditi utilizzando, però, la specifica modulistica IVA.

Infine, con la Circolare n. 21/E del 22 aprile 2003, l'Agenzia delle Entrate, ribadendo, al punto 4.2, il principio del **«comportamento concludente»**, ha precisato che per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare la comunicazione va effettuata con le modalità e i termini per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso, ad esempio, al 1° gennaio 2021 (esercizio 1° luglio 2020 - 30 giugno 2021, che, nella fattispecie va inviata telematicamente entro **undici mesi** dalla chiusura dell'esercizio).

Con la Circolare n. 18/E del 1° agosto 2018, l'Agenzia delle entrate, ha confermato che le asd/ssd senza fine di lucro possono accedere, comunque, alle agevolazioni previste dalla legge n. 398/91 qualora, senza darne comunicazione alla SIAE abbiano adottato il cd. **comportamento concludente**, fermo restando l'obbligo di regolare comunicazione all'Agenzia delle entrate dell'opzione per il regime di favore.

Tuttavia, la mancata comunicazione alla SIAE comporta l'applicazione della sanzione variabile da 250 a 2.000 euro.

6.4 - Trattamento tributario delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche che optano per la legge n. 398/1991

Le disposizioni recate dalla legge n. 398/1991 mirano soprattutto ad «agevolare» le associazioni e le società sportive dilettantistiche semplificando gli adempimenti contabili e tributari.

Sostanzialmente la legge n. 398/1991 ha innovato profondamente nel sistema tributario consentendo una tassazione forfettaria ai fini delle imposte sui redditi, che prevede, comunque, il pagamento dell'IRRES, seppure in termini minimi ma che consente alle associazioni ed alle società sportive di non dover adempiere agli obblighi di contabilità imposti ad altri soggetti.

Va da sé che le associazioni che pur non superando il limite di proventi previsti dalla legge n. 398/1991 e successive modificazioni, non ritengono di optare per la legge stessa, sono naturalmente tenute alla contabilità semplificata.

In sintesi le disposizioni della legge n. 398/1991 prevedevano nel testo originario:

- 1)-semplificazione degli obblighi contabili;
- 2)-tassazione ai fini IVA con il regime forfettario ex art. 74, 5°(ora **6°**) comma, del D.P.R. n. 633/1972, di tutti i proventi conseguiti nell'esercizio dell'attività commerciale;
- 3)-forfettizzazione del reddito tassabile ai fini IRPEG (ora **IRRES**) e ILOR (ora **IRAP**) nella misura del 6% dei proventi commerciali conseguiti nell'esercizio sociale *aggiungendovi le plusvalenze patrimoniali*;
- 4)-esclusione dalla determinazione del reddito delle associazioni sportive, che chiedono di essere assoggettate al regime tributario della legge n. 398/1991, del premio di addestramento e formazione tecnica dell'atleta.

Con l'art. 25 della L. 13 maggio 1999, n. 133, nel testo modificato dall'art. 37, comma 2, lett. a), della L. 21 novembre 2000, n. 342 e con i decreti attuativi della legge n. 133 e del D. Lgs. 26 febbraio 1999, n. 60, e, da ultimo, con i commi 1 e 2 dell'art. 90 della legge n.289 del 2002, che, rispettivamente, hanno incluso tra i destinatari della legge n. 398 le società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali senza fine di lucro ed hanno elevato a 250.000 euro annui il plafond dei proventi, sono state introdotte sostanziali modifiche alla disciplina recata dalla legge n. 398/1991, consistenti nel rafforzamento delle misure agevolative già esistenti e nell'istituire necessarie forme di controllo e prevenzione in funzione antielusiva.

Le disposizioni tributarie della legge n. 398/1991, così come modificate dall'art. 90 della legge n. 289/2002, in sintesi prevedono:

- a) -elevazione del limite del volume d'affari a euro 250.000 (limite elevato a 400.000 euro con l'art. 1, comma 50 della legge di bilancio 2017, a far tempo dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2017);
- b) -riduzione al 3% del coefficiente di redditività [art. 25, comma 4 (ex 3) della legge n.133/1999];
- c) -esenzione dalle imposte sui redditi dei proventi di cui all'art. 25, comma 2 (ex 1) legge n. 133/1999;
- d) -a decorrere dal 1° gennaio 2000 modifiche in materia di obblighi contabili (art. 9, comma 3, D.P.R. 30 dicembre 1999 n. 544 ;
- e) -tassazione ai fini IVA, con effetto dal 1° gennaio 2000 con il regime forfettario di cui all'art. 74, sesto comma, del D.P.R. n. 633/1972 (art. 9, comma 1, D.P.R. n. 30 dicembre 1999, n. 544).

L'art. 9 del D.P.R. n. 544/1999 ha introdotto, poi, una rilevante modifica alla legge n. 398/91 stabilendo che le disposizioni dell'art. 74, sesto comma del D.P.R. n. 633/1972 si applicano a tutti i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, connesse agli scopi istituzionali.

Resta ferma l'esclusione, ai fini della determinazione del reddito, del premio di addestramento e formazione tecnica dell'atleta di cui all'art. 6 della L. 23 marzo 1981, n. 91 sostituito dall'art. 1 del D.Lgs. n. 485/1996 convertito dalla L. 18 novembre 1996, n. 586, nonché del premio alla carriera, del premio di preparazione e dell'indennità di formazione (vedere punto 6.10.1).

6.4.1- Elevazione del limite del volume d'affari ad euro 400.000

Con il comma 2 dell'art. 90 della legge n. 289/2002, il limite per fruire della legge n. 398/91 è stato elevato a 250.000 euro e, con l'art. 1, comma 50 della legge 11 dicembre 2016, n. 232, pubblicata nella G.U. n. 297 del 21 dicembre 2016 - S.O. n. 57 - (legge di bilancio 2017), detto limite è stato ulteriormente elevato ad **euro 400.000 dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2017.**

La disposizione eleva da 250.000 a 400.000 euro il limite dei proventi derivanti dall'esercizio di attività commerciali, il rispetto del quale consente alle società ed alle associazioni sportive dilettantistiche di poter fruire, previa opzione, delle agevolazioni recate dalla legge n. 398 del 16 dicembre 1991.

Pertanto, come peraltro, per analogia si rileva dalla Circolare n. 21/E del 22 aprile 2003, le società e le asd possono fruire del regime agevolato

recato dalla legge n. 398 del 1991 nel periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2017, purchè nel periodo d'imposta precedente siano stati conseguiti proventi di natura commerciale per un importo non superiore a 400.000 euro.

Al fine dell'operatività del nuovo limite è stato, quindi, necessario porre in essere la seguente distinzione:

- i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare hanno potuto beneficiare delle disposizioni agevolative della citata legge n. 398/1991 a decorrere dal periodo d'imposta 1° gennaio-31 dicembre 2017, a condizione che nel periodo d'imposta precedente, 1° gennaio - 31 dicembre 2016 , avessero conseguito proventi commerciali per un ammontare complessivo non superiore a 400.000 euro.

- i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare (ad es. 1°luglio 2016-30 giugno 2017) hanno potuto avvalersi delle disposizioni della legge n. 398/91 per il periodo d'imposta 1° luglio 2016-30 giugno 2107 se nel periodo d'imposta precedente, chiuso al 30 giugno 2016, avevano conseguito proventi commerciali per un importo non superiore a 400.000 euro e sempre che tale limite non fosse stato superato durante il periodo d'imposta 2016-2017.

Ai fini dell'esercizio dell'opzione, necessaria per fruire delle disposizioni della legge n. 398/91, è stato precisato dal Ministero delle Finanze, con la Circolare n. 1 del 1°febbraio 1992, che il periodo d'imposta da assumere per il controllo dei proventi commerciali pari a **400.0000 euro** è quello individuato nello Statuto e cioè l'esercizio sociale che può anche non essere coincidente con l'anno solare.

Ai fini IVA, i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare possono fruire delle disposizioni della legge n. 398/91 per l'anno 2021, prendendo come riferimento temporale, ai fini della verifica del limite d'importo di cui trattasi, lo stesso periodo d'imposta considerato ai fini delle imposte sui redditi.

Conseguentemente potranno fruire del regime agevolativo ai fini IVA nell'anno **2021** i soggetti che nel periodo d'imposta chiuso al 30 giugno **2020** abbiano conseguito proventi commerciali per un ammontare non superiore a **400.000** e sempre che tale importo non sia superato nel corso del periodo d'imposta iniziato il 1° luglio **2020**.

I soggetti di nuova costituzione possono fruire delle disposizioni recate dalla legge n. 398/91 qualora ritengano di conseguire nel periodo d'imposta proventi commerciali per un ammontare non superiore a 400.000 euro, indicando l'importo previsto nella dichiarazione di inizio attività.

6.4.2 - Riduzione del coefficiente di redditività al 3%

Il comma 4 (ex 3) dell'art. 25 della legge n. 133/1999 ha introdotto un notevole beneficio per i soggetti che optano per la legge n. 398/1991, consistente nella riduzione a metà del coefficiente di redditività ai fini delle imposte sui redditi, previsto inizialmente al 6% dall'art. 2, comma 5, della legge n. 398/1991. Resta ferma la disposizione che al reddito così determinato vanno aggiunte le eventuali **plusvalenze patrimoniali**.

Il minore coefficiente di redditività - **3%** - influisce sia **ai fini IRES** che ai fini della determinazione del valore della produzione imponibile **IRAP**, dal momento che, per i soggetti che si avvalgono del regime forfettario di cui alla legge n. 398, detto valore è determinato tenendo conto del reddito forfettario (3% dei proventi commerciali) aumentato dell'importo delle componenti del costo del lavoro (vedere Cap. 9).

6.4.3 - La disciplina dei proventi realizzati dalle società e asd ex art. 37, comma 2, lett. a), della L. 21 novembre 2000, n.342

La disciplina di taluni proventi realizzati dai soggetti che optano per la legge n. 398 del 1991, in precedenza regolati, se occasionali, dall'art. 25, comma 1 della legge n. 133 del 1999, ha subito sostanziali modifiche con il comma 2, lett. a) dell'art. 37 della L. 21 novembre 2000, n. 342, che **ha riformulato l'art. 25 della L. 13 maggio 1999, n. 133, il quale articolo, nel nuovo, testo prevede, al comma 2, un diverso trattamento tributario.**

In particolare, il nuovo comma 2 dello stesso art. 25 della legge n.133/1999, ha innovato in materia di disciplina dei «proventi occasionali e saltuari» di cui al sostituito comma 1.

La nuova formulazione legislativa non prevede più l'obbligo della sussistenza delle condizioni di occasionalità e saltuarietà ai fini dell'agevolazione dei proventi commerciali delle società e delle asd che optano per la legge n. 398/1991.

La disposizione stabilisce che non concorrono a formare il reddito imponibile dei soggetti che optano per la legge n. 398/1991:

- a) -i proventi realizzati nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali (somministrazione di alimenti e bevande, ecc.);**
- b) -i proventi realizzati per il tramite della raccolta pubblica di fondi effettuata in conformità all'art. 143, comma 3, lett. a), del T.U.I.R. (vedasi par. 2.1.3).**

Restano inalterate le condizioni relative al numero degli eventi, complessivamente **non superiori a due in un anno** - inteso come periodo d'imposta e, quindi, come esercizio sociale - e **all'importo massimo di euro 51.645,69** di proventi derivanti dagli eventi stessi nel corso del medesimo periodo.

Le predette condizioni si riferiscono **complessivamente ad entrambe le tipologie** di proventi di cui alle precedenti lett. a) e b).

Pertanto, l'importo di euro 51.645,69 derivante dagli eventi di cui alla lett. a) o dalla raccolta di fondi di cui alla lett. b), posti in essere in connessione con gli scopi istituzionali dell'associazione o della società (ad esempio, somministrazione, in occasione dell'evento, di alimenti e bevande, vendita di materiale sportivo e di gadgets pubblicitari, prestazioni di pubblicità e di sponsorizzazione in relazione all'evento specifico), **non concorre alla determinazione del reddito dell'associazione e della società** e non viene computato ai fini del superamento del limite di euro 400.000, stabilito per fruire delle disposizioni recate dalla legge n. 398/1991.

È da ritenere che la norma recata dall'art. 37 della legge n. 342/2000 ponga una deroga al comma 4 dell'art. 148 TUIR, laddove viene stabilito che la disposizione del precedente comma 3 (non commercialità di attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali nei confronti di soci, associati e partecipanti, ecc.) non si applica per le cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, per la somministrazione di pasti, ecc.. Infatti, la norma agevolativa è rivolta alle sole associazioni/società sportive che si avvalgono delle disposizioni della legge n. 398/91, limitatamente ai proventi di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali, quali possono essere gli eventi posti in essere (tornei, gare in occasione di festività, raccolta pubblica di fondi in occasione di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione ex art. 143, comma 2, lett. a), TUIR).

È opportuno, però, precisare che, ai fini IVA, mentre i proventi derivanti dalla raccolta pubblica di fondi ex art. 143, comma 3, lett. a), del T.U.I.R. sono esclusi, ai sensi dell'art. 2, comma 2, del D. Lgs. n. 460/1997, dall'IVA e da ogni altro tributo, la nuova formulazione della norma riguardante i proventi di cui alla sopracitata lett. a), porta a ritenere che sui proventi stessi vada applicata l'IVA. Ciò a seguito dell'eliminazione dei requisiti di occasionalità e saltuarietà che permettevano la non applicabilità del tributo stesso.

L'Agenzia delle entrate con la Circolare n. 18/E del 1° agosto 2018, ha, infatti, chiarito che l'agevolazione, per quanto riguarda i proventi di cui al punto a), opera soltanto agli effetti dell'IRES e **non dell'IVA**.

La parte dei proventi eccedente eventualmente il tetto di € 51.645,69 annui, costituisce reddito imponibile da assoggettare a tassazione ai fini IRES con la percentuale del 3%, concorrendo al limite massimo di € 400.000 annui previsto dalle vigenti disposizioni legislative.

6.4.4 - Obblighi contabili delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche che optano per la legge n. 398/1991

Come precisato dall'Agenzia delle entrate con la Circolare n. 21/E del 22 aprile 2003, l'esercizio dell'opzione per la legge n. 398/91, comporta anche per le società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali senza fine di lucro, l'esonero, solo ai fini fiscali, dalla tenuta dei libri contabili, fermo restando il rispetto degli obblighi civilistici (vedasi par. 4.2.1).

Pertanto, le società e le asd che optano per la legge n. 398/91 sono tenute, ai sensi dell'art. 9, comma 3, del D.P.R. 30 dicembre 1999, n. 544, e del sesto comma dell'art. 74 del D.P.R. n. 633/1972, nel testo sostituito dall'art. 17 del D.Lg. n. 60/1999, a:

- **emettere fattura per le prestazioni di sponsorizzazione, per le cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica e per le prestazioni pubblicitarie (vedasi al riguardo quanto riportato al precedente punto 3.4.2.3 in tema di fatturazione elettronica);**
- **conservare e numerare progressivamente le fatture emesse e quelle di acquisto;**
- **annotare, anche con un'unica registrazione mensile, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di riferimento, l'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, nel modello di cui al decreto del Ministro delle finanze 11 febbraio 1997, opportunamente integrato;**
- **effettuare il versamento trimestrale dell'IVA, in via telematica, entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento con possibilità di avvalersi della compensazione;**
- **conservare copia della documentazione relativa ai propri incassi e pagamenti per il periodo previsto dall'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973;**
- **annotare distintamente nel predetto modello di cui al D.M. 11 febbraio 1997, i proventi di cui all'art. 25, comma 2 (ex 1) della legge n. 133/1999, che non costituiscono reddito imponibile nonché le**

operazioni intracomunitarie ai sensi dell'art. 47 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427 e le plusvalenze patrimoniali;

- redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito rendiconto, accompagnato da una relazione illustrativa, tenuto e conservato a norma dell'art. 22 del D.P.R. n. 600, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna manifestazione nell'ambito della quale vengono realizzati i proventi di cui al comma 2 (ex 1) dell'art. 25 della legge n. 133/1999.

Per le società sportive dilettantistiche che optano per la legge n. 398/1991 permane, l'esonero dalla dichiarazione annuale ai fini IVA, mentre sussiste l'obbligo della dichiarazione dei redditi.

Le società e le asd che optano per le disposizioni della legge n. 398/1991 non devono presentare nemmeno la dichiarazione dei dati annuali IVA.

Con Regolamento emanato con D.P.R. 13 marzo 2002, n. 69, è stato disposto, tra l'altro, che le ssd e le asd, ivi comprese quelle che hanno optato od optano per le disposizioni della legge n. 398/1991, possono, in alternativa al rilascio dei titoli di accesso, rilasciare i titoli di ingresso (vedasi il precedente punto 5.3.2).

6.4.4.1 - Rendiconto relativo ai proventi delle manifestazioni agevolate ex legge n. 133/99 - Schema

In merito alla redazione dell'apposito rendiconto delle entrate e delle spese relativo alle manifestazioni di cui al comma 2 dell'art. 25 della legge n. 133/99, si riporta, di seguito, uno schema di rendiconto.

Associazione sportiva dilettantistica ALMA ROBUR

C.F. 01234567891 - P. I. 1234567891000 - Registro CONI n.

Esercizio sociale **2020-2021**

Rendiconto dei fondi acquisiti con raccolta pubblica (art. 25, comma 2 L. 133/99)

1) Celebrazione del cinquantenario della asd ALMA ROBUR (2 gennaio 2021)

	Introiti		Uscite
Regione.....	€ 5.000	Servizi di terzi	€ 2.000
Comune....	€ 2.000	Acquisto prodotti	€ 2.000
Impresa.....	€ 3.000	Spese personale	€ 3.000
Privati.....	€ 3.000	Spese varie	€ 2.000

Totale	€ 13.000	Totale	€ 9.000
Risultato positivo della manifestazione € 4.000			

2) Festa del Santo Patrono (4 gennaio 2021)

	Introiti		Uscite
Comune...	€ 3.000	Servizi di terzi	€1.000
Ditta.....	€ 1.500	Acquisto prodotti	€1.500
Impresa...	€ 2.000	Spese personale	€ 2.500
Privati..	€ 2.500	Spese varie	€ 1.500
Totale	€ 9.000	Totale	€ 6.500
Risultato positivo della manifestazione		€ 2.500	

6.4.4.2 - Mancata redazione del rendiconto

Sono sorte, fin dall'inizio, notevoli perplessità circa gli effetti della omessa redazione del rendiconto relativo alle manifestazioni agevolate ex legge n. 133/99, soprattutto in relazione alla ventilata possibilità che l'omissione potesse comportare la decadenza dalle agevolazioni recate dalla legge n. 398 del 1991.

Con la Circolare n. 9/E del 24 aprile 2013, l'Agenzia delle entrate ha, però, precisato che la **mancata redazione del rendiconto non** determina, di per sé, l'inapplicabilità delle disposizioni di esclusione dall'IRES per i proventi realizzati e non rilevati nel rendiconto, sempre che in sede di controllo sia comunque possibile fornire una documentazione idonea ad attestare la realizzazione dei proventi esclusi dal reddito imponibile.

Si precisa, al riguardo, viene affermato nella Circolare n. 9/E, che l'adempimento della redazione del rendiconto si considera soddisfatto qualora i dati da inserire nell'anzidetto rendiconto (le entrate e le spese relative a ciascuna celebrazione, ricorrenza o campagna di sensibilizzazione) siano comunque desumibili attraverso le risultanze della contabilità generale dell'ente sportivo dilettantistico, fermi restando gli obblighi di redazione e conservazione, per ciascuna manifestazione, della relazione illustrativa, ai sensi degli articoli 20 e 22 del DPR n. 600 del 1973.

Ciò in quanto, prosegue la Circolare, è stato precisato, per gli enti non commerciali, che la tenuta di un unico impianto contabile e di un unico piano dei conti, strutturato in modo da poter individuare in ogni

momento le voci destinate all'attività istituzionale e quelle destinate all'attività commerciale, non è di ostacolo all'eventuale attività di controllo esercitata dagli organi competenti (cfr. risoluzione n. 86/E del 13 marzo 2002). In particolare, la tenuta della contabilità separata non prevede l'istituzione di un libro giornale e un piano dei conti separato per ogni attività, essendo sufficiente un piano dei conti, dettagliato nelle singole voci, che permetta di distinguere le diverse movimentazioni relative ad ogni attività.

La non redazione del rendiconto, tuttavia comporta l'applicabilità delle sanzioni per mancata osservanza degli obblighi relativi alla tenuta dei documenti contabili.

La Circolare n. 9/E conclude, poi, affermando che *i proventi per i quali non si è provveduto alla redazione del rendiconto ed in relazione ai quali l'associazione sportiva non sia in grado di produrre alcun documento attestante l'operazione devono essere assoggettati a tassazione - analogamente a quanto previsto per i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali dall'articolo 2, comma 5, della legge n. 398 del 1991 - con l'applicazione del coefficiente di redditività pari al 3 per cento.*

In tal caso, i proventi di cui trattasi, in quanto equiparati a quelli ai quali si applica il coefficiente di redditività del 3 per cento, concorrono alla determinazione dell'importo pari a 250.000 euro (ora 400.000), il cui superamento implica la decadenza dai benefici fiscali previsti dalla legge n. 398 del 1991 e l'applicazione del regime tributario ordinario sia con riferimento alla determinazione delle imposte che agli adempimenti contabili.D

6.5 - Disciplina Iva

6.5.1 - Gli adempimenti delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche che optano per la legge n. 398/1991 - Modifiche alla disciplina della detrazione IVA - unificata al 50% - per sponsorizzazione e pubblicità -

Alle società e asd, che optano per la legge n. 398/1991, si applicano, ai fini IVA, per tutti i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali, le disposizioni del sesto comma dell'art. 74 del D.P.R. n. 633/1972, così come sostituito dal comma 1 dell'art. 17 del D.Lgs. n. 60/1999, e modificato dall'art. 29 del D.Lgs. n. 175 del 21 novembre 2014.

Tra i proventi, come precisato nella C.M. 7 settembre 2000, n. 165/E al punto 3.4, *«possono annoverarsi anche quelli realizzati per le prestazioni pubblicitarie, i quali, in mancanza di un'espressa previsione normativa, godono, quindi, della detrazione del 50% stabilita, in via generale, dal citato sesto comma dell'art. 74»*.

Tra i proventi assoggettati ad IVA rientrano anche quelli che, invece, ai sensi del nuovo comma 2 dell'art. 25 della legge n. 133/1999, non concorrono alla determinazione del reddito imponibile, ed, in particolare, quelli realizzati nello svolgimento di attività connesse agli scopi istituzionali.

Non sono, invece, soggetti al tributo i proventi di cui alla successiva lett. b) dello stesso comma 2 dell'art. 25 - proventi realizzati per il tramite della raccolta pubblica di fondi effettuata in conformità dell'art. 143, comma 3, lett. a), del T.U.I.R. -, in quanto espressamente stabilito dal D.Lgs. n. 460/1997.

L'art. 9, comma 3, del Regolamento emanato con D.P.R. n. 544/1999, disciplina gli **adempimenti IVA** a carico delle società e delle asd che optano per la legge n. 398/1991, prevedendo che le stesse devono:

- **versare trimestralmente l'IVA**, in via telematica, entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento, con possibilità di avvalersi della compensazione di cui all'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241. Sul versamento trimestrale non si applicano gli interessi - 1 % - previsti dal comma 3 dell'art. 33 del D.P.R. n. 633/1972, a carico dei soggetti che optano per il versamento IVA trimestrale. Ciò in quanto la cadenza trimestrale del versamento IVA per i soggetti che optano per la legge n. 398/1991 è stabilita espressamente dallo stesso comma 3 dell'art. 9 del D.P.R. n. 544/1999);

- **numerare progressivamente e conservare le fatture di acquisto a norma dell'art. 39 del D.P.R. n. 633/1972;**

- **annotare, anche con un'unica registrazione, entro il giorno 15 del mese successivo, l'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente, nel modello di cui al D.M. 11 febbraio 1997, opportunamente integrato.**

I soggetti in argomento soggiacciono, come già anticipato, alle disposizioni di cui all'art. 74, sesto comma, del D.P.R. n. 633/1972, il quale, al secondo e terzo periodo, stabilisce:

- **la forfetizzazione della detrazione di cui all'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, in misura pari al 50% dell'IVA relativa alle operazioni imponibili, ivi comprese quelle pubblicitarie;**

- la forfetizzazione della detrazione, di cui all'art. 19 suddetto, in misura pari ad un decimo delle operazioni di sponsorizzazione (*l'art. 29 del D. Lgs. n. 175 del 2014, ha modificato il sesto comma dell'art. 74 del DPR n. 633/72, unificando al 50% l'aliquota IVA detraibile sia per la pubblicità che per la sponsorizzazione;*)

- la forfetizzazione della detrazione in misura pari ad un terzo per le cessioni o concessioni di ripresa TV e trasmissione radiofonica.

Pertanto, i soggetti che optano per la legge n. 398/1991, devono versare trimestralmente:

- il 50% dell'IVA incassata su tutti i corrispettivi e proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali, ivi compresi quelli pubblicitari e, con decorrenza dal 13 dicembre 2014 - data di entrata in vigore del D. Lgs. n. 175/2014 -, quelli di sponsorizzazione;

- il 90% dell'IVA incassata sulle fatture, emesse prima del 13 dicembre 2014, per sponsorizzazione ed il 50% per le fatture emesse dopo detta data del 13 dicembre 2014;

- i due terzi dell'IVA incassata sulle fatture emesse per cessione di diritti radio TV.

Inoltre, lo stesso art. 74, sesto comma, stabilisce:

- l'esonero dall'obbligo di fatturazione, tranne che per le prestazioni di sponsorizzazione, per le cessioni di diritti radio TV e per le prestazioni pubblicitarie;

- l'esonero dagli obblighi di registrazione, salvo la tenuta del registro degli acquisti;

- l'esonero dall'obbligo di dichiarazione annuale dell'IVA.

In ordine alla nuova disciplina della detrazione IVA al 50% sia per le prestazioni di pubblicità che di sponsorizzazioni, si fa rinvio al precedente punto 3.6.2.3.1 ed alla Circolare n.31/E del 30 dicembre 2014.

6.5.2 - Il prospetto di cui al D.M. 11 febbraio 1997

Con la Circ. 29 dicembre 1999, n. 247/E del Ministero delle finanze - Dipartimento Entrate - punto 6.9 - e con la successiva Circolare 7 settembre 2000, n. 165/E, - punto 3.4 -, viene precisato che i **soggetti che optano per la legge n. 398/1991** (società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali senza fine di lucro, di cooperative e associazioni sportive dilettantistiche) **devono procedere, tra l'altro, all'annotazione, anche mensile, dei corrispettivi e di qualsiasi altro**

provento conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, entro il giorno 15 del mese successivo a quello di riferimento, utilizzando l'apposito prospetto previsto dal decreto del Ministro delle finanze 11 febbraio 1997, pubblicato nella G.U. 14 febbraio 1997, n. 37, con eventuale annotazione dei proventi non costituenti reddito imponibile, delle plusvalenze patrimoniali e delle operazioni intracomunitarie.

L'art. 9 del D.P.R. 30 dicembre 1999, n. 544, al riguardo si limita a prevedere che il modello in argomento **deve essere opportunamente integrato** e che in esso devono essere anche annotati distintamente:

- a) -i proventi di cui all'art. 25, comma 2, della L. 13 maggio 1999, n.133 che non costituiscono reddito e, cioè, i proventi derivanti da due eventi al massimo nel corso del periodo d'imposta, per un importo complessivo non superiore ad euro 51.645,69 annui;
- b) -le plusvalenze patrimoniali;
- c) -le operazioni intracomunitarie ai sensi dell'art. 47 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331 convertito dalla L. 29 ottobre 1993, 11. 427.

Per le società sportive di capitali senza fine di lucro il modello deve essere integrato con i componenti positivi di reddito che comunque concorrono alla formazione del reddito (Circ. n. 21/E del 23 aprile 2003, punto 3.1.3).

Trattasi del prospetto riepilogativo corrispettivi/acquisti contribuenti «minori», introdotto dalla legge Finanziaria 1997, che, secondo quanto stabilito dal **D.M. 11 febbraio 1997**, è composto da una quartina di fogli così suddivisa:

- nel primo foglio - frontespizio - devono essere indicati i dati del contribuente (codice fiscale/partita IVA, ragione sociale);
- nel secondo e terzo foglio - Quadro A - devono essere indicati i dati relativi al complesso delle operazioni poste in essere in ciascun mese e le relative dichiarazioni periodiche;
- nel quarto foglio - Quadro B - suddiviso in cinque sezioni, devono essere indicati i dati relativi al valore delle rimanenze dell'anno cui si riferisce il prospetto (Sez. I[^]); il volume d'affari (Sez. II[^]); i beni ammortizzabili (Sez. III[^]); il calcolo di determinazione del reddito ai fini delle imposte dirette (Sez. IV[^]). La Sez. V[^] è riservata all'apposita bollatura. A tale riguardo, si rileva che sotto il profilo strettamente fiscale il prospetto non va vidimato e neppure assoggettato a bollo ma va tenuto e conservato a norma dell'art. 39 del DPR n. 633/72.

Il prospetto, concepito in origine per altre tipologie di soggetti, va opportunamente adattato per le società e le associazioni sportive che devono utilizzarlo.

In primo luogo, è opportuno, nelle colonne da 1 a 4, procedere all'individuazione delle singole tipologie di proventi con la relativa aliquota IVA dal momento che la detrazione forfettaria IVA varia a seconda del tipo di provento.

Pertanto, occorre indicare, ad esempio:

- in colonna 1, l'ammontare dei proventi pubblicitari, gravati da IVA al 22% nonché, dal 13 dicembre 2014, data di entrata in vigore del D. Lgs. n. 175/2014, l'ammontare dei proventi da sponsorizzazione sui quali si applica l'imposta nella misura del 22%; sempre in colonna 1 vanno riportati i corrispettivi degli incassi-gare assoggettati ad IVA con l'aliquota del 22%, per i quali la **detrazione forfettaria è pari al 50%**;

- in colonna 2, l'ammontare dei corrispettivi degli incassi gare (per la certificazione vedasi punto 5.3.2) assoggettati ad IVA con l'aliquota del 10% (biglietti di costo non superiore a € 12,91) nonché l'ammontare di altri corrispettivi gravati dall'IVA nella stessa misura, per i quali la **detrazione forfettizzata è del 50%**;

- in colonna 3, l'ammontare dei proventi da radio TV sui quali grava l'IVA nella misura del 22%, per i quali la **detrazione forfettaria è del 33,33%**.

L'obbligo dell'annotazione riguarda soltanto i corrispettivi e, pertanto, va cancellata dal prospetto la dicitura «acquisti» e nello spazio medesimo potrà essere riportata, sotto l'IVA sui corrispettivi, l'IVA da detrarre in modo forfettizzato così che nella colonna 5 - Totale - si possa avere, a fianco del totale imponibile, il totale IVA incassata e, sotto, il totale IVA detraibile forfettariamente.

Nella colonna 8 - Totale (netto IVA) - le società e le asd potranno riportare il totale delle colonne 6 e 7.

Nella colonna 9 - liquidazione IVA - nel primo rigo, sarà riportata l'IVA incassata, nel secondo rigo l'IVA detraibile forfettariamente e, poiché i soggetti in questione assolvono l'IVA forfettariamente, questi potranno indicare soltanto l'ammontare dell'IVA a debito con gli estremi del versamento che, si ricorda, va effettuato in via telematica.

La liquidazione ed il versamento devono essere fatti trimestralmente cosicché la colonna 9 sarà utilizzata a cadenza trimestrale.

In particolare, il versamento dell'IVA va effettuato entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento e, cioè, entro il 16 maggio (1° trimestre), il 16 agosto (2° trimestre), il 16 novembre (3° trimestre) e 16 febbraio (4° trimestre), utilizzando i seguenti codici: 1° trimestre: 6031; 2° trimestre: 6032; 3° trimestre: 6033; 4° trimestre: 6034.

Giova ripetere che poiché la cadenza trimestrale dei versamenti è stabilita dal comma 3 dell'art. 9 del regolamento emanato con D.P.R. n. 544/1999, non vanno applicati gli interessi dovuti, invece, dagli altri soggetti che versano trimestralmente l'IVA per opzione.

Anche ai fini dell'acconto IVA, si rileva che esso è dovuto dai soggetti che effettuano i versamenti IVA mensili e trimestrali per opzione.

Poiché i soggetti che optano per la legge n. 398/91 effettuano i versamenti con cadenza trimestrale ex legge e non per opzione, gli stesso soggetti non devono versare l'acconto IVA annuale.

6.5.2.1. - Effetti della mancata tenuta del prospetto di cui al D.M. 11 febbraio 1997

Si è posto il dubbio se il mancato rispetto dell'obbligo della tenuta del prospetto possa comportare la decadenza delle agevolazioni previste dalla legge n. 398/91 ovvero l'applicazione di sole sanzioni amministrative.

Sull'argomento è intervenuta l'Agenzia delle entrate che, con Circolare n. 9/E del 24 aprile 2013, ha precisato che *la norma recata dall'art. 9, comma 3, del DPR n. 544 del 1999 non prevede la decadenza dai benefici fiscali di cui alla legge n. 398 del 1991 in caso di mancato rispetto dell'obbligo di tenuta del modello di cui al D.M. 11 febbraio 1997, fermo restando, naturalmente che la permanenza nel regime agevolativo è subordinata alla sussistenza dei requisiti sostanziali richiesti dalla specifica normativa*. La Circolare afferma, quindi, che qualora, in sede di accertamento si ravvisi la mancata tenuta del modello, *si potrà procedere alla ricostruzione della situazione reddituale dell'ente sportivo dilettantistico tenendo conto delle effettive risultanze contabili comprovabili, da parte dell'ente, con fatture e altri documenti*, e sempre che, ovviamente, non siano assenti i presupposti di legge per la fruizione dei benefici (divieto di distribuzione degli utili, non superamento del plafond di 250.000 (oggi 400.000) euro di proventi commerciali, violazione degli obblighi di tracciabilità dei pagamenti), altrimenti la società sportiva non potrà beneficiare della norma agevolativa.

La mancata osservanza dell'adempimento, prosegue la Circolare, *comporta l'applicabilità della sanzione amministrativa prevista in materia di violazioni degli obblighi relativi alla contabilità dall'art. 9, comma del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471 e, cioè, per un importo da € 1.032 ad € 7.746*.

Infine, la Circolare n. 9/E del 2013 afferma che il *mancato rispetto degli ulteriori adempimenti previsti dal citato articolo 9, comma 3 del DPR n. 544 del 1999 (ad esempio, la conservazione e numerazione progressiva delle fatture di acquisto ovvero il versamento trimestrale dell'IVA) comporta - al pari della mancata tenuta del prospetto di cui al D.M. 11 febbraio 1997 - l'applicazione delle specifiche disposizioni previste dal D. Lgs. n. 471 del 1997, e non la decadenza dal regime tributario di cui alla legge n. 398 del 1991 sempre che gli inadempimenti non precludano all'amministrazione finanziaria il riscontro documentale utile ai fini dell'accertamento dei requisiti richiesti per beneficiare del regime stesso.*

6.5.2.2 - Determinazione del reddito imponibile e dell'IVA in caso di decadenza del regime fiscale di cui alla legge n. 398/1991

L'Agenzia delle entrate, con la Circolare n. 18/E – punto 6.6 - del 1° agosto 2018, ha chiarito che in caso di decadenza dal regime fiscale di cui alla legge n. 398/91 a seguito di attività di controllo fiscale, sia possibile da parte di verificatori procedere al riconoscimento della deducibilità dei costi sostenuti dalla asd/ssd al fine della ricostruzione della base imponibile IRES, sempre che l'ente sportivo dilettantistico non lucrativo sia in grado di fornire all'Amministrazione finanziaria i relativi riscontri contabili quali fatture, ricevute, scontrini fiscali ovvero altra documentazione utile ai fini della corretta determinazione del reddito.

Relativamente, invece, alla detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi, viene richiamata la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea, la quale ha chiarito che la detrazione dell'imposta a monte sia accordata qualora gli obblighi sostanziali risultino soddisfatti anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi.

Pertanto, afferma l'Agenzia delle entrate, fermo restando, in via generale, che la detrazione IVA ai sensi dell'art. 19 del DPR n. 633/1972 può essere validamente esercitata solo laddove le fatture relative ai beni e servizi acquistati siano state annotate nel registro di cui all'art. 25 del medesimo DPR n. 633, poiché la legge n. 398/91 prevede che *le fatture di acquisto vanno soltanto numerate e conservate ma senza obbligo di registrazione nell'apposito registro, può essere riconosciuto il diritto alla detrazione dell'IVA pagata sugli acquisti anche nell'ipotesi di mancata registrazione della relativa fattura di acquisto, sempre che la asd/ssd sia comunque in grado di dimostrare all'amministrazione finanziaria la presenza dei requisiti sostanziali (soggetto passivo IVA, effettiva vendita di un bene o prestazione di un servizio, fattura regolare, ecc.).*

6.6 - DETERMINAZIONE FORFETARIA DEL REDDITO AI FINI IRES

La legge 16 dicembre 1991, n. 398, ha innovato profondamente il sistema tributario in materia di determinazione del reddito per i soggetti destinatari della legge stessa, introducendo la forfetizzazione del reddito stesso nella misura del 6% dell'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali al quale vanno, poi, aggiunte le plusvalenze patrimoniali realizzate nell'esercizio.

Con il comma 4 (ex 3), lett. b), punto 2, dell'art. 25 della legge n. 133/1999, il coefficiente di redditività del 6% è stato ridotto al **3%**.

Il particolare sistema di determinazione in via forfettaria del reddito che, invece, nel sistema normale di tassazione, viene determinato dalla differenza tra componenti positivi e negativi (contabilità semplificata) o con la somma algebrica delle variazioni in aumento o diminuzione dell'utile o della perdita di bilancio (contabilità ordinaria), ha indotto il legislatore a prevedere che sia il contribuente a dover richiedere, a sua volta, di poter fruire delle disposizioni della legge n. 398/1991.

Infatti, la determinazione forfettaria del reddito comporta, comunque, il pagamento delle imposte anche nelle ipotesi di esercizio chiuso in perdita. Da qui, la necessità che il potenziale destinatario della norma chieda espressamente, **con l'esercizio dell'opzione**, di essere tassato nel modo previsto dalla legge n. 398/1991 rinunciando al suo diritto di determinare il reddito nel modo normale sopra descritto.

6.6.1 - Calcolo del reddito

Il reddito della *ssd* o della *asd* che opta per la legge n. 398/1991, viene determinato applicando l'aliquota del 3% sull'ammontare dei proventi conseguiti, nel periodo d'imposta, nell'esercizio delle attività commerciali svolte ed aggiungendo al reddito, così determinato, le eventuali plusvalenze patrimoniali. In sostanza, i proventi da considerare sono quelli ritenuti «commerciali», di cui al precedente Cap. 3.

Sull'ammontare globale dei predetti proventi si applica il coefficiente di redditività del 3%. Si ricorda che le indennità di preparazione e promozione (art. 99 NOIF) **non** vanno considerate tra i proventi stessi per effetto dell'art. 3 della legge n. 398/1991, il quale stabilisce che l'indennità in argomento, peraltro esente da IVA, non concorre alla determinazione del reddito (*vs. più avanti i punti da 6.7 a 6.10.1*).

Poiché il reddito tassabile ai fini IRES è quello relativo al periodo d'imposta, il coefficiente di redditività si applica sull'ammontare dei

proventi conseguiti nell'esercizio sociale. Ne consegue che, nel caso di società o associazione sportiva con esercizio sociale 1° luglio 2020 - 30 giugno 2021, i proventi da prendere in considerazione ai fini dell'applicazione del 3 %, sono quelli relativi alle annotazioni effettuate dal 1° luglio 2020 al 30 giugno 2021.

È, però, da considerare che il **modello di cui al decreto del Ministero delle finanze 11 febbraio 1997, va utilizzato ai fini IVA ed ai fini della contabilità.**

Pertanto, le annotazioni relative hanno rilievo, ai fini IVA, per l'anno solare, mentre, ai fini della determinazione del reddito, si deve tener conto delle annotazioni relative all'esercizio sociale (1° luglio-30 giugno).

All'ammontare del reddito, determinato applicando il 3 % sui proventi sopracitati, vanno aggiunte le eventuali plusvalenze patrimoniali derivanti dalla cessione dei beni, ivi compresi quelli derivanti dalla cessione di diritti alle prestazioni sportive dei giocatori.

Sul reddito complessivo vanno determinate le imposte che gravano sul reddito stesso. Si ricorda che per effetto dell'art. 1, comma 61, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Finanziaria 2016) **l'aliquota IRES è stata ridotta, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016, dal 27% al 24%.**

Pertanto, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, l'IRES andava applicata con l'aliquota del 24% sul bilancio chiuso al 31 dicembre 2017, mentre per i soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare, ad es. esercizio dal 1°luglio al 30 giugno, la minore aliquota IRES andava applicata sul bilancio chiuso al 30 giugno 2018 (esercizio sociale 2017-2018).

A titolo esemplificativo, si ipotizzi una asd che ha optato per la legge n. 398/1991 e che nei prospetti di cui al D.M. 11 febbraio 1997, concernenti gli anni solari **2019 e 2020**, ha annotato, per il secondo semestre **2019** e per il primo semestre **2020**, complessivamente i seguenti proventi conseguiti nel corso del proprio esercizio sociale (1° luglio **2019**-30 giugno **2020**):

a) proventi da gare e da altre attività commerciali	€ 20.500,00
b) proventi da pubblicità e sponsorizzazioni	€ <u>27.000,00</u>
Totale a+b	€ 47.500,00
c) corrispettivi derivanti dalle cessioni dei diritti alle prestazioni sportive dei calciatori	€ 12.500,00 *

Per le cessioni di cui al punto c). si ipotizzi che l'importo di € 11.500,00 sia costituito da indennità di preparazione e promozione **non tassabili** e

che le plusvalenze tassabili di cui al rigo 6 del quadro RG del modello di dichiarazione UNICO ammontino, quindi a **€ 1.000,00**.

**Sull'argomento vedasi più avanti punti 6.7 e 6.7.1*

Si avrà, quindi, la seguente situazione:

- Proventi commerciali sui quali applicare il coefficiente del 3%	
(€ 47.500 x 3%) = reddito	€ 1.425
-plusvalenze tassabili	€ 1.000
Reddito imponibile	€ 2.425
IRES = 24% di € 2.425,00	€ 582

6.6.1.1 Rendita fiscale da IVA forfettizzata - No tax -

La società o l'associazione sportiva, in regime di legge n. 398/91, assolve l'IVA in modo forfettizzato usufruendo della disciplina recata dall'art. 74, sesto comma, del D.P.R. n. 633/1972, versando, cioè, il 50% dell'IVA incassata sulle operazioni commerciali effettuate, ivi comprese le prestazioni di pubblicità e di sponsorizzazione, e due terzi dell'imposta incassata per le cessioni di diritti radio-televisivi, senza, però, fruire della detrazione dell'IVA pagata sugli acquisti e prestazioni ricevute.

La parte del tributo incassato e non versato perché trattenuto ai sensi del citato art. 74, sesto comma, **è da ritenere**, sebbene l'Agenzia delle entrate non si sia mai pronunciata sull'argomento, **che vada esclusa dalla tassazione e che non concorra alla determinazione del plafond dei 400.000 euro annui** - limite così elevato dall'art.1, comma 50 della legge n. 131/2016, a partire dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2017 - , che non deve essere superato per poter fruire dei benefici della legge n. 398/91.

Infatti, la disciplina recata dalla legge n. 398/1991 e successive modificazioni, stabilisce che il reddito dei soggetti che optano per la legge stessa è determinato nella misura del 3% su tutti i ricavi commerciali ex art. 85 TUIR e sulle sopravvenienze attive. Al reddito così determinato vanno aggiunte le plusvalenze realizzate relative ovviamente all'attività commerciale. Queste ultime, tuttavia, non rilevano ai fini della determinazione del plafond dei 400.000 euro così come non rilevano i proventi di natura istituzionale, i proventi conseguiti con le raccolte pubbliche di fondi, quelli cd "decommercializzati" di cui all'art. 148, comma 3 del TUIR e i premi di cui ai successivi punti 6.7 e segg.

Se ne deduce che l'importo di IVA che resta nella disponibilità dell'ente sportivo dopo l'assolvimento del tributo, non dovrebbe essere

considerato tra i proventi tassabili dal momento che non costituisce né ricavo commerciale né sopravvenienza attiva di natura commerciale.

D'altra parte, l'importo in argomento non è altro, come previsto dal legislatore che ha istituito la forfettizzazione, che il **recupero** dell'IVA assolta sugli acquisti e prestazioni acquisite e, come tale, non può essere assoggettato a tassazione.

6.6.2 - Dichiarazione dei redditi ai fini IRES

Le associazioni sportive che optano per legge n. 398/1991 devono compilare la dichiarazione dei redditi - Mod. REDDITI - Enti non commerciali.

Il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi dei soggetti IRES (Modello REDDITI SC e REDDITI ENC) scade l'ultimo giorno dell'undicesimo mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta (art 2, comma 2, DPR 22 luglio 1998, n. 322, modificato dall'art. 4-bis, comma 2, lett. b), del D.L. n. 34/2019, conv. in legge n. 58 del 28 giugno 2019).

Ad esempio, un contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare 2020, dovrà presentare la dichiarazione (REDDITI 2021) in via telematica entro il 30 novembre 2021. Un contribuente, invece, con periodo d'imposta 1° luglio 2020-30 giugno 2021 dovrà presentare la dichiarazione dei redditi (modello REDDITI 2020) entro il 31 maggio 2022.

Va preliminarmente rilevato che nel rigo - *Tipo di dichiarazione* - va barrata la casella - *Quadro VO* - se il soggetto è esonerato dall'obbligo di presentazione della dichiarazione IVA come è previsto per i soggetti che optano per la legge n. 398/1991. In tal caso è necessario che venga allegato alla dichiarazione il Quadro VO che è contenuto nel modello di dichiarazione IVA. Nel medesimo *Quadro VO* va barrata alla Sez. 3 - rigo 30 - la casella - *Opzioni* - segnalando così la comunicazione dell'opzione per la legge n. 398/91 esercitata con riferimento al periodo d'imposta per il quale si presenta la dichiarazione anche sulla base del comportamento concludente previsto dal D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442.

Per quanto concerne la determinazione del reddito tassabile dei soggetti medesimi che hanno optato per la legge n. 398/91, vanno compilati i quadri RG - il quale va barrato nell'apposita casella - *altre associazioni* - e RN.

Nel quadro RG va riportato:

al rigo RG1 il codice di attività (931999);

al rigo G2 - ricavi di cui alle lett. a) e b) dell'art. 85, nell'apposito spazio - col. 1 - e nelle colonne 2, 3 e 4 i ricavi per «attività in regime forfettario» - ammontare dei proventi commerciali - sui quali va applicato il coefficiente del 3% (nell'esempio considerato € 47.500,00);

al rigo RG6 - «Plusvalenze patrimoniali» -, va riportato l'ammontare delle plusvalenze tassabili (nell'esempio € 1.000,00);

al rigo RG 12 va riportato l'ammontare dei componenti positivi (nell'esempio, euro 48.500,00).

Tra i componenti negativi va riportato:

al rigo RG22 - in col. 1 riportare il codice 1 e, in colonna 2, riportare il 97% dell'importo dei proventi di cui al rigo *RG2* sui quali va applicato il coefficiente del 3% (nell'esempio considerato, a fronte di € 47.500,00 di proventi andrà riportato l'importo di € 46.075,00 pari al 97% di € 47.500,00). Lo stesso importo va riportato allo stesso rigo *RG 22* in colonna 37 ed al rigo 24.

Ciò, indipendentemente dalla circostanza che l'associazione sportiva abbia sopportato costi per una cifra inferiore o superiore e sia o meno in possesso di adeguata documentazione dei costi stessi.

I soggetti che optano per la legge n. 398/91 sono esclusi dall'applicazione degli studi di settore.

L'amministrazione finanziaria non ha chiarito né con la Circ. 11 febbraio 1992, n. 1, né con il D.M. 18 maggio 1995, se tra i componenti negativi possono trovare collocazione le eventuali minusvalenze derivanti dalla cessione di beni patrimoniali, ivi compresi quelli derivanti dalla cessione di diritti alle prestazioni sportive dei giocatori.

Equità fiscale vorrebbe che se le plusvalenze vengono acquisite a tassazione separatamente, e cioè in aggiunta al reddito determinato forfettariamente, analogamente dovrebbe essere usato il medesimo trattamento per le eventuali minusvalenze che dovrebbero essere dedotte dal reddito determinato forfettariamente.

Tuttavia, il 5° comma dell'art. 2 della legge n. 398/1991 stabilisce che il reddito «è determinato applicando all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività del 3% e aggiungendo le plusvalenze patrimoniali».

La norma interpretata letteralmente esclude, quindi, il computo, tra i componenti negativi del reddito, delle minusvalenze ed il D.M. 18 maggio 1995 ribadisce che il reddito si determina ... «con l'aggiunta all'importo così determinato delle plusvalenze patrimoniali».

Il reddito derivante dalla differenza degli importi di cui ai rigi 12 e 24 va riportato ai rigi 25, 28, 31 e 33 (nell'esempio, € 2.425).

Deve poi essere compilato il quadro RN ai fini del calcolo delle imposte.

Il reddito di cui al rigo 33 del quadro RG va riportato nei rigi RN 7, RN 13 – col. 6 - e RN 16.

Ai fini IRES va calcolata l'imposta sull'ammontare del reddito di cui al rigo 16, pari, al **24%** del reddito stesso al rigo 17, col. 1 e 2, e, poi, ai rigi 19 e 21. Al rigo 28 va riportato l'ammontare dell'imposta dovuta, al netto di eventuali crediti e ritenute, ed al **rigo 34** l'imposta al netto **delle eventuali eccedenze risultanti dalla dichiarazione precedente – RN 30 e 31** - e degli eventuali acconti versati, riportati al rigo RN 33, col. 3 e 6.

L'eventuale imposta a credito va riportata nel rigo RN 35.

Il versamento va effettuato esclusivamente in via telematica.

Va, poi, compilato il Quadro RO - Elenco degli amministratori, dei rappresentanti e dei componenti dell'organo di controllo - nonché il Quadro RX - Risultato della dichiarazione - nelle Sez. I e II.

6.6.2.1 - Il Modello REDDITI/ENC - Enti non commerciali

La dichiarazione dei redditi - REDDITI - ENC Enti non commerciali - va prodotta, in via telematica, entro **undici** mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale (**art. 4-bis D.L. n. 34 /2019, convertito in L. n. 58 del 28 giugno 2019**).

Pertanto, in caso di esercizio chiuso al 31 dicembre 2020, la dichiarazione dei redditi va prodotta entro il **30 novembre 2021**.

In caso di esercizio chiuso al **30 giugno 2021**, la dichiarazione dei redditi va prodotta, in via telematica, entro il successivo **31 maggio 2022**.

Ai fini degli obblighi di versamento delle imposte - IRES e IRAP - a saldo ed in acconto (prima rata) il termine ultimo scade, comunque, **entro l'ultimo giorno del sesto mese dalla chiusura dell'esercizio. Tale scadenza, che sostituisce quella del giorno 16, è stata introdotta dal comma 19 dell'art. 7-quater del D.L. n. 195/2016, convertito, con modificazioni dalla legge n. 225 del 1° dicembre 2016.**

Pertanto, in caso di esercizio chiuso al 31 dicembre, il versamento delle imposte a saldo per il periodo d'imposta relativo a quello cui i riferisce la dichiarazione dei redditi ed in acconto (prima rata) per il periodo d'imposta successivo, va effettuato, comunque, **entro il 30 giugno successivo**.

In caso di esercizio chiuso al **30 giugno 2021**, il versamento delle imposte a saldo e in acconto (1^a rata) per l'esercizio successivo, va effettuato comunque, entro il **31 dicembre 2021**.

6.6.2.2 - Versamento dell'acconto - Modalità

Relativamente al periodo d'imposta in corso al 1° gennaio **2020**, l'acconto per il periodo d'imposta successivo va calcolato nella misura del 100% dell'IRES e dell'IRAP dovute per il periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione, e va versato in due rate.

La prima rata, pari al 40% del totale dovuto, se supera euro 103, deve essere versata entro il termine previsto per il pagamento del saldo. Se la prima rata non supera il predetto importo di euro 103, l'acconto va versato tutto nei termini previsti per il versamento della seconda rata (vedasi punto 3.7.2.4.).

La seconda rata va versata entro l'undicesimo mese dalla chiusura dell'esercizio sociale e, pertanto, entro il 30 novembre se l'esercizio coincide con l'anno solare o, ad esempio, in caso di esercizio chiuso al 30 giugno, entro il 31 maggio successivo.

Tutti i versamenti vanno effettuati esclusivamente in via telematica, utilizzando i codici tributo appositamente istituiti secondo le modalità illustrate nel successivo Cap.14.

6.7 -Trattamento tributario del premio di addestramento e formazione tecnica - (Art. 99 N.O.I.F.)

L'art. 6 della L. 23 marzo 1981, n. 91, stabilisce che, in caso di stipula di contratto per la cessione del diritto alla utilizzazione delle prestazioni sportive degli atleti professionisti, le federazioni sportive nazionali possono stabilire il versamento, da parte della nuova società firmataria, alla società titolare del precedente contratto, di una indennità di preparazione e promozione sportiva dell'atleta professionista.

L'art. 6 è stato sostituito dall'art.1 del D.L. 20 settembre 1996, n. 485, convertito dalla L. 18 novembre 1996, n. 586, e prevede il riconoscimento anziché dell'indennità e promozione, del **«premio di addestramento e formazione tecnica»**.

Anche nei confronti della società o associazione sportiva che, in virtù di un tesseramento dilettantistico o giovanile, ha provveduto all'addestramento ed alla formazione tecnica dell'atleta, è prevista la corresponsione del premio in argomento.

Si riporta di seguito l'art. 99 delle NOIF della F.I.G.C. e la Tabella del premio di addestramento e formazione tecnica spettante alle società della Lega Nazionale Dilettanti

Art. 99 - (Norme organizzative interne della F.I.G.C)

Premio di addestramento e formazione tecnica a favore della società presso la quale il calciatore ha svolto l'ultima attività dilettantistica

1. A seguito della stipula da parte del calciatore «non professionista», del primo contratto da «professionista», la società che ne acquisisce il diritto alle prestazioni è tenuta a corrispondere alla società, per la quale era tesserato il calciatore, un premio di addestramento e formazione tecnica determinato secondo l'allegata Tabella B, che costituisce parte integrante del presente articolo. L'importo di tale premio è certificato dalla Commissione Premi di cui all'art. 96 delle NOIF su richiesta della Società, associata alla L.N.D., titolare del precedente tesseramento

1 -bis. Il premio non spetta qualora il calciatore, al momento della sottoscrizione del primo contratto da professionista, non sia più tesserato per la società dilettantistica.

2. -L'importo relativo al premio di addestramento e formazione tecnica non deve essere superiore a quello di cui alla Tabella B e può essere ridotto con accordo scritto tra le due società; lo stesso deve essere inviato per conoscenza alla Commissione Premi della F.I.G.C. entro novanta giorni dalla sottoscrizione.

3. -Il pagamento del premio avviene per il tramite della Lega cui è associata la società obbligata, entro i termini e con le modalità stabilite dal Consiglio Federale.

4. -Le società della Lega Nazionale Dilettanti ammesse al Campionato di Divisione Unica - Lega Pro, che non si siano avvalse del diritto di stipulare il primo contratto, come previsto dall'art. 116, con uno o più calciatori già tesserati quali «non professionisti», hanno diritto al premio soltanto se questi ultimi stipulino il primo contratto di «professionista» con altra società entro il 30 settembre della stessa stagione.

5. -Le controversie in ordine al pagamento del premio di addestramento e formazione tecnica spettante alle società della Lega Nazionale Dilettanti sono devolute al Tribunale federale a livello nazionale - Sezione vertenze economiche.

Il procedimento è instaurato su reclamo della parte interessata, da inoltrarsi entro il settimo giorno successivo al ricevimento della relativa comunicazione della Commissione Premi, nel rispetto delle modalità previste dall'art. 33 del Codice di Giustizia Sportiva e dell'art. 96, comma 3, N.O.I.F.

TABELLA B (Stagione 2020/2021)

**Premio di addestramento e formazione tecnica
spettante alle società di Lega Nazionale Dilettanti**

ETÀ 21 ANNI E PRECEDENTI

1° 2° 3° Categoria e Provinciale- Calcio a 5 regionale	Campionato Nazionale Dilettanti Eccellenza – Promozione Regionale Serie B, A2, A di calcio a 5
Serie A € 44.000,00	€ 93.000,00
Serie B € 26.000,00	€ 62.000,00
Lega Pro € 13.000,00	€ 26.000,00

ETÀ DA 22 A 25 ANNI

Serie A € 31.000,00	€ 83.000,00
Serie B € 16.000,00	€ 41.500,00
Lega Pro € 8.000,00	€ 16.000,00

Il premio di addestramento e formazione tecnica è esente da IVA per espressa disposizione dell'art. 15, quarto comma, della legge n. 91/1981, nel testo sostituito dall'art. 2, 1° comma, del D.L. 20 settembre 1996, n. 485, convertito in L. 18 novembre 1996, n. 586, ma è, di norma, regolarmente assoggettato a tassazione, ai fini dell'imposizione diretta, concorrendo alla determinazione del reddito assoggettabile ad IRES.

Con l'art. 3 della legge n. 398/1991, così come sostituito dall'art. 2, comma 1 bis, del D.L. n. 485/1996, è stato stabilito che «**il premio di addestramento e formazione tecnica di cui all'art. 6 della L. 23 marzo 1981, n. 91, e successive modificazioni, percepito dai soggetti di cui all'art.1, non concorre alla determinazione del reddito dei soggetti stessi**».

Con il D.M. 18 maggio 1995 è stato precisato che nel limite dell'importo di L. 114,510 milioni (ora elevato con l'art. 1, comma 50 della legge n. 232/2016 a euro 400.000) non va computata, con specifico riguardo alle società e associazioni sportive considerate dalla legge n. 398/1991, l'indennità di preparazione e promozione dell'atleta di cui all'art. 6 della L. 23 marzo 1981, n. 91, non concorrendo la stessa alla determinazione del reddito di tali enti.

Ne consegue che il premio in argomento non concorre, limitatamente alle società e associazioni sportive dilettantistiche che hanno optato

per la legge n. 398/1991, alla determinazione del proprio reddito non assumendo per le medesime rilevanza alcuna ai fini dell'imposizione diretta.

Pertanto, il premio di addestramento e formazione tecnica:

- 1) è, per tutti i soggetti, esente da IVA;**
- 2) -per i soggetti di cui alla legge n. 398/1991 non va computato nel plafond fissato dalla legge n. 232/2016 in euro 400.000 e non concorre alla formazione del reddito tassabile ai fini IRES;**
- 3) -per tutte le altre società ed associazioni sportive concorre alla determinazione del reddito tassabile ai fini IRES.**

6.8 - IL PREMIO ALLA «CARRIERA» - (Art. 99-bis N.O.I.F.)

La normativa interna di alcune Federazioni sportive, quale, ad esempio, quella della Federazione Italiana Giuoco Calcio, prevede anche la corresponsione di un «premio alla carriera» alla o alle società che hanno contribuito alla «carriera» di un calciatore che esordisce in Serie A o è convocato nelle Nazionali maggiori.

L'art. 99 bis delle N.O.I.F. (Norme Organizzative Interne Federali) stabilisce che:

«1 - Alle società della Lega Nazionale Dilettanti e/o di puro Settore Giovanile è riconosciuto un compenso forfetario pari ad euro 18.000,00 per ogni anno di formazione impartita ad un calciatore da esse precedentemente tesserato "giovane" o "giovane dilettante" nei seguenti casi:

- a) -quando il calciatore disputa, partecipandovi effettivamente, la sua prima gara nel campionato di Serie A ovvero*
- b) -quando un calciatore disputa, partecipandovi effettivamente con lo status di professionista, la sua prima gara ufficiale nella Nazionale A o nella Under 21.*

Il compenso è dovuto esclusivamente a condizione che il calciatore sia stato tesserato per società della L.N.D. e/o di puro Settore Giovanile almeno per la stagione sportiva iniziata nell'anno in cui ha compiuto 12 anni di età o successive e deve essere corrisposto dalla società titolare del tesseramento al momento in cui si verifica l'evento o, in caso di calciatore trasferito a titolo temporaneo, dalla società titolare dell'originario rapporto con il calciatore. Tale compenso deve essere corrisposto alle stesse entro la fine della stagione sportiva in cui si verificato l'evento. Nel caso la società dilettantistica o di puro Settore Giovanile abbia già percepito, in precedenza, da una società

professionistica, il "premio di preparazione"» (art. 96 N.O.I.F.) o il "premio di addestramento e formazione tecnica (art. 99 N.O.I.F.) ovvero l'importo derivante da un trasferimento (art. 100 N.O.I.F.), tale somma sarà detratta dall'eventuale compenso spettante.

2. L'importo del premio è certificato dalla Commissione Premi di cui all'art. 96 delle NOIF richiesta della società interessata.

Il pagamento del premio avviene per il tramite della Lega cui è associata la società obbligata. Le controversie in ordine al pagamento del "premio alla carriera" sono devolute al Tribunale federale a livello nazionale - Sez. vertenze economiche.

In ordine al trattamento tributario del «premio alla carriera», la F.I.G.C., ritenendo che il premio stesso, per essere del tutto assimilabile a quello di addestramento e formazione tecnica di cui precedente punto 6.7, dovesse essere esente da IVA e, per i soggetti che optano per le disposizioni di cui alla legge n. 398/1991, non dovesse concorrere alla determinazione del reddito tassabile ai fini IRES, propose interpello all'Agenda delle entrate per conoscerne l'avviso. Ciò, pur considerando che il premio alla carriera costituisce sostanzialmente un ulteriore compenso per la formazione dell'atleta che, oltre ad avere acquisito lo status di professionista, circostanza questa già remunerata con il premio di addestramento e formazione tecnica agevolato ai fini tributari, approda alla massima categoria e in Nazionale.

Con nota n. 954-462/2005 del 14 novembre 2005 l'Agenda ebbe ad esprimere l'avviso che al "premio alla carriera" ex art. art. 99 (ora 99-bis) delle N.O.I.F. non fosse applicabile la disposizione agevolativa di cui all'art. 15, quarto comma della legge 23 marzo 1981, n. 91 e successive modifiche e che, quindi, il premio stesso dovesse essere assoggettato ad IVA. Ciò in quanto il premio in argomento "presenta caratteristiche diverse dal premio di addestramento e formazione tecnica" e nella considerazione che la disposizione esonerativa recata dall'art. 15 della legge n. 91/81 non può essere "suscettibile di applicazione in via analogica, in quanto, trattandosi di norma di esenzione, essa riguarda le sole fattispecie espressamente disciplinate"(ved. par. 6.10.1).

6.8.1 – Premio alla carriera per le società di Calcio Femminile **Art 99-ter delle NOIF**

Alle società di calcio femminile è riconosciuto un compenso forfettario pari a 2.000 euro per ogni anno di formazione impartita a una calciatrice da esse precedentemente tesserata come "giovane" o " giovane

dilettante”, quando la calciatrice disputa, partecipandovi effettivamente, la sua prima gara ufficiale nella Nazionale A Femminile.

Le società di calcio femminile non hanno diritto al premio qualora siano associate alla L.N. Professionisti Serie A e alla L.N. Professionisti Serie B, fatto salvo il caso in cui la richiesta riguardi società riferibili, in virtù di quanto sopra, alla stessa Lega.

Il compenso è dovuto esclusivamente a condizione che la calciatrice sia stata tesserata per società della LND, della Divisione Calcio Femminile e/o di puro Settore Giovanile, almeno per la stagione sportiva iniziata nell'anno in cui ha compiuto 12 anni di età o successive e deve essere corrisposto dalla società titolare del tesseramento al momento in cui si verifica l'evento, in caso di calciatrice trasferita a titolo temporaneo, dalla società titolare dell'originario rapporto con la calciatrice.

L'importo del premio è certificato dalla Commissione Premi, di cui all'art. 96 delle NOIF, su richiesta della società interessata.

6.9 - Il premio di preparazione - (Art. 96 NOIF)

L'art. 96 delle NOIF, (C.U. FIGC n. 119/A del 12 novembre 2020) stabilisce che le *“società che richiedono per la prima volta il tesseramento come “giovane di serie”, “giovane dilettante” o “non professionista” di calciatori/calciatrici che **nella/e precedente/i stagione/i sportiva/e siano stati tesserati come “giovani” con vincolo annuale, per società della Lega Nazionale Dilettanti, della LNP di Serie A, della LNP di serie B e della Lega Pro sono tenute a versare alla o alle società per le quali il calciatore/calciatrice è stato tesserato precedentemente, un **premio di preparazione** sulla base di un parametro - **raddoppiato in caso di tesseramento per società delle Leghe Professionistiche** - aggiornato, al termine di ogni stagione sportiva, agli indici ISTAT per il costo della vita, salvo diverse determinazioni del Consiglio federale e **per i coefficienti indicati nella specifica tabella al comma 5 del presente articolo.*****

Le società della Lega Nazionale Professionisti Serie A hanno diritto al premio di “preparazione”, solo nel caso in cui la richiesta riguardi società appartenenti alla stessa Lega.

*Le società della Lega Nazionale Professionisti di Serie B hanno diritto al “premio di preparazione nel caso di primo tesseramento quale “giovane di serie” da parte di società delle leghe professionistiche, di propri calciatori che **nella/e precedente/i stagione/i sportiva/e siano stati tesserati con vincolo annuale***

Le società della Lega Pro hanno diritto al premio di preparazione nel caso di primo tesseramento quale "giovane di serie", da parte di società delle leghe professionistiche di propri calciatori che nella/e precedente/i stagione/ sportiva/e siano stati tesserati con vincolo annuale.

Le società di calcio femminile non hanno diritto al premio qualora siano associate alla Lega Nazionale Professionisti Serie A o a quelle di B o siano controllate da società associate alla LNPA o alla LNPA, fatto salvo il caso in cui la richiesta riguardi società riferibili, in virtù di quanto sopra, alla stessa lega.

Agli effetti del premio di preparazione vengono prese in considerazione le ultime tre Società della Lega Nazionale Dilettanti, della Lega Nazionale Professionisti di serie A, della Lega Nazionale Professionisti di Serie B e della Lega Pro titolari del vincolo annuale nell'arco degli ultimi cinque anni, per ognuno dei quali è stabilita una quota corrispondente ad un quinto dell'intero premio di preparazione. Alle Società richiedenti, aventi diritto, verrà riconosciuto il "premio di preparazione" per la/e quota/e annuale/i corrispondente/i ad ogni stagione sportiva di tesseramento come "giovane del calciatore per il quale è maturato il "premio". Nel caso di unica società titolare del vincolo, alla stessa compete il premio per intero.

Il vincolo del calciatore/calciatrice per almeno una intera stagione sportiva è condizione essenziale per il diritto al premio.

Se la corresponsione del premio non viene direttamente regolata le parti, le società possono ricorrere in primo grado alla Commissione Premi. Contro la decisione della Commissione Premi è ammessa impugnazione in ultima istanza avanti al Tribunale federale a livello nazionale - sezione vertenze economiche.

Il diritto al premio di preparazione si prescrive al termine della stagione sportiva successiva a quella in cui è maturato.

6.10 - Indennità di formazione (art. 20 del Regolamento sullo status e sui trasferimenti dei calciatori e allegato 4 al Regolamento)

Alle società che provvedono alla formazione del calciatore viene corrisposta un'indennità di formazione:

- quando il calciatore firma il suo primo contratto da professionista;
- in occasione di ogni singolo trasferimento tra società appartenenti a due leghe diverse (nel corso del contratto o al termine dello stesso) fino alla stagione in cui il giocatore compie il suo 23° compleanno.

In tali casi, l'indennità è a carico, rispettivamente, della società che ha tesserato per la prima volta il calciatore come professionista ovvero della società che ha acquistato il calciatore.

L'indennità di formazione è calcolata tenendo conto dei costi che sarebbero stati sostenuti dalla società di destinazione se questa avesse dovuto provvedere alla formazione del calciatore.

6.10.1 - Trattamento fiscale del premio alla carriera, del premio di preparazione e dell'indennità di formazione

In ordine al trattamento tributario del «premio alla carriera» (*e, conseguentemente del premio di preparazione*), la F.I.G.C., ritenendo che il premio stesso, per essere del tutto assimilabile a quello di addestramento e formazione tecnica di cui precedente punto 6.7, dovesse essere esente da IVA e, per i soggetti che optano per le disposizioni di cui alla legge n. 398/1991, non dovesse concorrere alla determinazione del reddito tassabile ai fini IRES, propose interpellò all' Agenzia delle entrate per conoscerne l'avviso e l' Agenzia si espresse in senso negativo al punto di vista della FIGC (*vedasi precedente punto 6.8*).

Successivamente l' **Agenzia delle entrate con la Circolare n. 37/E del 20 dicembre 2013 ha rivisto e modificato il precedente indirizzo, ritenendo che il medesimo trattamento fiscale previsto per le somme versate a titolo di premio di addestramento e formazione tecnica (ved. precedente punto 6.7), possa trovare applicazione in relazione alle somme corrisposte a titolo di "premio di preparazione", di "premio alla carriera" e di "indennità di formazione" in quanto si tratta di erogazioni premiali assimilabili al "premio di addestramento e formazione tecnica", in quanto tendono a garantire lo sviluppo e il sostegno economico delle società (dilettantistiche) impegnate nella formazione giovanile dei calciatori.**

Tenuto conto, prosegue la Circolare n. 37/E, delle modifiche, nel frattempo apportate alle norme dell'ordinamento sportivo che disciplinano la quantificazione del "premio alla carriera" (art. 99-bis N.O.I.F.), si deve ritenere, quindi, superato l'orientamento espresso dall' Agenzia delle entrate in relazione al trattamento di detto premio, in base al quale il relativo importo avrebbe dovuto essere assoggettato ad imposta.

Secondo la disciplina vigente, infatti, continua la Circolare, dalle somme erogate a titolo di premio alla carriera vanno scomputati gli importi già

percepiti, dalle società dilettantistiche, a titolo di premio di preparazione, di addestramento e formazione tecnica. Tale "compensazione" giustifica l'assimilazione - anche ai fini del trattamento fiscale - delle erogazioni premiali in oggetto

In conclusione i premi in argomento non concorrono alla determinazione del reddito della società o asd che fruisce del trattamento agevolativo previsto dalla legge n. 398/91, mentre ai fini IVA le società e le asd, destinatarie delle erogazioni in argomento potranno emettere fattura in esenzione da IVA indicando la norma esonerativa (art. 15 della legge n. 81/91- Circolare n. 37/E Agenzia entrate 20 dicembre 2013).

6.11 - Applicazione dell'Iva sui corrispettivi derivanti dalla cessione dei diritti alle prestazioni sportive degli atleti

I corrispettivi derivanti dalle cessioni in argomento sono assoggettati all'IVA nei modi normali (22%) se trattasi di cessioni concernenti le prestazioni sportive di atleti professionisti.

Se trattasi, come nel caso di società e associazioni sportive dilettantistiche, di atleti dilettanti, non ricorre, come si è espressa la già citata Circ. Min. n. 1/1992, «*l'obbligo dell'assoggettamento all'IVA nei modi normali distintamente dalle altre attività esercitate*» ma solo con riferimento alle società e associazioni che fruiscono del particolare regime impositivo dettato dalla legge n. 398/1991. Ai corrispettivi medesimi conseguiti da queste ultime, quindi, sono applicabili le disposizioni recate dal sesto comma dell'art. 74 del D.P.R. n. 633/1972.

In conclusione, sui corrispettivi in argomento, percepiti dalle società e asd che optano per la medesima legge n. 398/1991, si applica l'aliquota IVA del 22% e l'IVA stessa viene versata previa la deduzione forfettaria del 50%.

Ai fini dell'imposizione sui redditi, le plusvalenze acquisite dalle asd che optano per la legge n. 398/1991, vanno ad aggiungersi al reddito determinato forfettariamente nella misura del 3% dei proventi commerciali come ampiamente detto in precedenza.

A tale riguardo, è opportuno richiamare una recente sentenza della Commissione Tributaria Provinciale di Milano n. 2541 del 29 marzo 2017, che, seppure per diversa fattispecie, trattandosi di calciatore professionista, ha considerato ineducibile la minusvalenza derivante dalla cessione a costo zero del diritto alla prestazione sportiva del calciatore. Ciò in applicazione dell'art. 101, del TUIR.

Si ricorda che, ai fini della determinazione del limite imposto dalla legge n. 398/1991, i corrispettivi in argomento, dal momento che la plusvalenza è assoggettata a tassazione ordinaria, non rientrano nel computo del limite stesso e che le operazioni stesse vanno riportate nel modello di cui al D.M. 11 febbraio 1997, opportunamente integrato.

6.11.1 - Trattamento fiscale della cessione da parte delle asd e ssd senza fine di lucro, di diritti alla prestazione sportiva dell'atleta –

Quanto specificato nel precedente punto 6.11, per ciò che concerne il trattamento tributario ai fini IRES, della cessione del diritto alla prestazione sportiva dell'atleta, è stato, seppure in parte, rivisitato dall'Agenzia delle entrate con la **Circolare n. 18/E del 1° agosto 2018 – punto 7.8** -. Infatti, dopo aver richiamato la disposizione recata dall'art. 148, comma 3, del TUIR, l'Agenzia precisa che al ricorrere delle condizioni di cui allo stesso art. 148, comma 3, **la cessione verso corrispettivo del diritto alla prestazione dell'atleta, nei confronti di altre asd e ssd senza fine di lucro, destinatarie della disposizione stessa, può considerarsi rientrante nell'ambito delle attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali ai sensi dell'art. 148, comma 3 del TUIR, semprechè l'atleta abbia svolto nell'ambito della asd o ssd cedente un'effettiva attività volta ad apprendere e migliorare la pratica sportiva dilettantistica.**

In altri termini, precisa l'A/E, deve escludersi la ricorrenza del requisito della diretta attuazione degli scopi istituzionali nel caso di cessioni aventi finalità meramente speculative come nel caso in cui il diritto alla prestazione sportiva sia stato precedentemente acquistato e successivamente rivenduto senza che l'atleta sia stato sostanzialmente coinvolto dall'ente nell'attività formativa e di crescita nell'ambito della pratica sportiva dilettantistica; in tal caso la cessione assume rilevanza reddituale ai fini IRES nella misura in cui integri una plusvalenza ai sensi dell'art. 66 del TUIR.

Se, poi, la cessione avviene nei confronti di un ente sportivo non avente la qualifica di asd o ssd senza fine di lucro, tale cessione è assoggettata a tassazione.

Nel caso in cui la cessione sia da assoggettare a tassazione e sia effettuata da asd o ssd che ha optato per la legge n. 398/1991, il corrispettivo assume la natura di plusvalenza e, come tale, concorre, per l'intero importo della plusvalenza, alla formazione del reddito in aggiunta al reddito forfettariamente determinato.

Va aggiunto a quanto riportato nella Circolare n. 18/E che gli altri proventi derivanti dalle cessioni in argomento (premio di addestramento e formazione tecnica, premio di addestramento, premio di preparazione, indennità di formazione previsti dalle NOIF della FIGC} non concorrono alla determinazione del reddito della ASD o SSD che fruisce del trattamento agevolativo di cui alla Legge n. 398/1991, mentre, ai fini IVA le ASD e SSD destinatarie delle erogazioni in argomento potranno emettere fattura in esenzione IVA indicando la norma esonerativa -art. 15, L. n.81/91- Circolare n. 37/E dell'Agenzia Entrate 20 dicembre 2013.-

6.12 - Prospetto riepilogativo della disciplina IVA- adempimenti ed aliquote

Ai fini di una migliore individuazione della disciplina IVA applicabile alle società ed asd, si riportano, in sintesi, gli obblighi incombenti ai soggetti stessi a seconda del regime cui soggiacciono o per il quale optano. Si riportano, anche, alcune tabelle comparative delle imposte dovute dalle diverse tipologie di società e asd a parità di proventi di natura commerciale, assoggettate a regimi diversi.

6.12.1 - Soggetti in regime ordinario

Al regime ordinario IVA sono tenuti tutti i soggetti che svolgono attività spettacolistica tranne quelli che fruiscono di regimi forfettizzati.

Il regime ordinario IVA prevede l'assolvimento dell'imposta detraendo da quella incassata l'IVA pagata per l'acquisizione di beni e servizi.

Sussiste l'obbligo della contabilità separata per l'attività commerciale.

Obblighi:

- fatturazione;
- registrazione sui libri IVA acquisti, corrispettivi e fatture emesse;
- dichiarazioni IVA annuali;
- versamenti IVA mensili o trimestrali.

Momento impositivo relativo all'emissione dei titoli di accesso: l'inizio della manifestazione sportiva, mentre per gli abbonamenti il momento impositivo è quello del pagamento dell'importo (non più frazionato per quote).

Per i soggetti in contabilità ordinaria vedasi, relativamente agli obblighi di tenuta dei registri IVA, il precedente Cap. I, punto 1.4.

6.12.2 - Soggetti in regimi forfettizzati

A) Associazioni e società sportive dilettantistiche senza fine di lucro con proventi commerciali non superiori a euro 25.822,84

La base imponibile IVA viene determinata nella misura del 50% dei corrispettivi riscossi, senza possibilità di alcuna detrazione; si applica, poi, l'aliquota IVA di riferimento.

Non sussiste obbligo di fatturazione in quanto è possibile certificare i corrispettivi percepiti anche con ricevuta fiscale o con lo scontrino manuale o prestampato a tagli fissi in luogo dello scontrino fiscale.

È previsto l'esonero dagli obblighi di annotazione dei corrispettivi, dalle liquidazioni, dalle dichiarazioni periodiche e dai relativi versamenti.

Obblighi di:

- numerazione delle fatture ricevute e conservazione dei documenti;
- dichiarazione IVA annuale;
- versamento IVA annuale.

È possibile optare per l'applicazione dell'IVA nei modi ordinari.

B) Associazioni e società sportive dilettantistiche senza fine di lucro con proventi commerciali fino a euro 400.000, che optano per la legge n. 398/1991

Alle associazioni e società sportive dilettantistiche che optano per la legge n. 398 del 1991, si applica l'art. 74, sesto comma del D.P.R. n. 633/1972.

Obblighi di:

- fatturazione per le prestazioni di sponsorizzazione, pubblicitarie e per la cessione di diritti radio TV;
- conservazione e numerazione delle fatture di acquisto;
- registrazione dei corrispettivi e proventi commerciali, entro il giorno 16 del mese successivo, nel modello di cui al D.M. 11 febbraio 1997 anche per le attività occasionali;
- versamento trimestrale dell'IVA dovuta.

Esonero da:

- fatturazione per i proventi diversi da quelli sopra indicati;
- registrazione nei libri acquisti e vendite IVA;
- dichiarazione IVA annuale e dalla comunicazione annuale dei dati IVA.

In assenza di opzione, si applica il regime forfettario, di cui al punto A), se sussistono proventi commerciali non superiori ad euro 25.822,84; se i proventi superano detto importo si applica il regime IVA ordinario.

Alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro che non optano per la legge n. 398/1991, si applica ai fini IVA, il regime ordinario.

Regime forfettario IVA ex art. 74, sesto comma, D.P.R. n. 633/1972 (L. n. 398/91)

Proventi	Detraz. Forf./% su Iva Incassata	Versamento su Iva Incassata
Incassi gare, bar, pubblicità, sponsorizzazioni*	50%	50%
Diritti radio.TV	1/3	2/3

**Per ciò che concerne i proventi da sponsorizzazione, la detrazione del 50% è stata introdotta dall'art. 29 del decreto legislativo n. 175 del 21 novembre 2014; in precedenza la detrazione era limitata al 10%.*

6.12.3 - Esempi di tassazione Iva

1° Esempio - Si ipotizza un'associazione o società sportiva con proventi commerciali annui per euro 58.000 così determinati:

incasso gare	€10.500
cartellonistica	€10.000
incasso bar, ecc.	€ 2.500
sponsorizzazione	€25.000
diritti radio TV	€10.000

Se il soggetto è in regime ordinario:

Si detrae dall'IVA incassata sulle operazioni attive effettuate, aventi natura commerciale, l'IVA pagata sulle operazioni passive afferenti l'attività commerciale.

Se il soggetto ha optato per la legge n. 398/1991:

PROVENTI	ALIQ.	% IVA INCASSATA	DETRAZ.	FORF.	VERSAMENTO
			SU IVA INCASSATA	IVA	
Incassi gare:					
€ 10.500	10	1.050	(50%)	525	(50%)525
Cartellonistica					
€ 10.000	22	2.200	(50%)	1.100	(50%)1.100
Incasso bar					
€ 2.500	10	250	(50%)	125	(50%)125

Sponsorizzaz.				
€ 25.000	22	5.500	(50%)2.750	(50%)2.750
Diritti TV				
€ 10.000	22	2.200	(1/3) 733	(2/3)1.467
Totale €		11.200	5.233	5.967

2° Esempio - Si ipotizza un' associazione sportiva con proventi commerciali annui per euro 25.822 così determinati:

incasso gare € 2.582

cartellonistica € 5.165

incasso bar, ecc. € 2.230

sponsorizzazione € 15.845

L'associazione sportiva con proventi commerciali non superiori ad euro 25.822,84, è soggetta al regime forfettizzato IVA (art. 74-quater, comma quinto D.P.R. n. 633/1972) salvo opzione per i modi ordinari o salvo opzione per la legge n. 398/1991.

*A) Se il soggetto adotta il regime forfettizzato ex art. 74-quater, comma quinto, con detrazione commisurata sulla **base imponibile ridotta del 50%**.*

PROVENTI- ALIQ. %-IVA INCASSATA-BASE IMPON.-IVA VERSAMENTO

Incasso gare

€ 2.582	10	258	1.291	129
---------	----	-----	-------	-----

Cartellonistica

€ 5.165	22	1.136	2.582	568
---------	----	-------	-------	-----

Incasso bar

€ 2.230	10	223	1.003	100
---------	----	-----	-------	-----

Sponsorizzaz.

€ 15.845	22	3.486	7.923	1.743
----------	----	-------	-------	-------

Totale €		5.103	12.729	2.540
-----------------	--	--------------	---------------	--------------

B) Se il soggetto ha optato per la legge n. 398/91 (L'opzione esclude dal regime forfettizzato ex art. 74-quater, quinto comma)

PROVENTI- ALIQ. %-IVA INCASSATA- DETRAZ. FORF.- VERSAMENTO
SU IVA INCAS. IVA

Incasso gare

€ 2.582	10	258	(50%)129	(50%)129
---------	----	-----	----------	----------

Cartellonistica

€ 5.165	22	1.136	(50%)568	(50%)568
<i>Incasso bar</i>				
€ 2.230	10	223	(50%)112	(50%)112
<i>Sponsorizzaz.</i>				
€ 15.845	22	3.486	(50%)1.743	(50%)1.743
Totale €		5.103	2.552	2.552

7 - DISPOSIZIONI COMUNI IN MATERIA DI EROGAZIONI LIBERALI E DI TRACCIABILITÀ DEI PAGAMENTI

7.1- Generalità

In materia di erogazioni liberali a favore delle società dilettantistiche soccorre la normativa introdotta dalla legge 13 maggio 1999, n.133, e relativo decreto di attuazione n. 473 del 26 novembre 1999, nonché dalla legge n. 342 del 21 novembre 2000, ed, infine, dal comma 9 dell'art. 90 della legge n. 289/2002 (Finanziaria 2003).

In particolare, con gli originari commi 5 e 6 dell'art. 25 della legge n. 133/1999 sono state agevolate le erogazioni liberali effettuate a favore delle società dilettantistiche sia dalle persone fisiche che giuridiche.

Con i successivi commi 7 e 8 dello stesso art. 25, nel testo originario, era stata imposta alle società dilettantistiche l'obbligatorietà della documentazione bancaria per i movimenti di denaro effettuati nei confronti o da parte delle società stesse.

Con l'art. 37 della legge n. 342/2000 e con il comma 9 dell'art. 90 della Finanziaria 2003 sono state apportate ulteriori modifiche alla descritta disciplina.

In particolare le erogazioni liberali, disciplinate nell'originario testo dell'art. 25 dai commi 5 e 6, sono, ora, previste dal comma I, lett. a), b) ed e) dell'art. 37 della legge n. 342, mentre gli obblighi di documentazione bancaria, prima previsti dal comma 7 dell'art. 25, sono, ora disciplinati dal comma 5 dell'art. 25 della legge n. 133, nel testo modificato dal comma 2 del citato art. 37 e dall'art. 19 del D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015.

7.2 - Erogazioni liberali corrisposte a Società e Asd

Il comma 5 dell'art. 25 della legge n. 133/1999 ha introdotto, modificando la previgente disciplina, la possibilità per l'erogante, sia esso persona fisica o giuridica, di detrarre dall'imposta lorda un importo pari al 19 % delle erogazioni liberali effettuate in favore delle società sportive dilettantistiche.

In particolare è stata aggiunta all'art.15 (ex 13-bis), comma 1 del T.U.I.R., la lett. «i-ter» con la quale viene stabilito che, ai fini della determinazione dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, è possibile detrarre dall'imposta lorda un importo pari al 19% delle erogazioni liberali in denaro, per un importo complessivo in ciascun periodo d'imposta non superiore a 1.500 euro, in favore delle società e associazioni sportive dilettantistiche.

Per ciò che riguarda i soggetti all'IRES, è stato, invece, stabilito che dall'imposta lorda dei soggetti stessi si detrae, fino a concorrenza del suo ammontare, l'importo pari al 19% delle erogazioni liberali in denaro, fino

a un massimo di 1.500 euro, in favore delle società e asd (vedasi la circ. n. 21/E del 22 aprile 2003 - punto 10).

Con l'art. 2 del decreto 26 novembre 1999, n. 473, è stato, poi, precisato che ai fini dell'applicazione dello stesso art. 2, si considerano società sportive dilettantistiche:

-il CONI;

-le Federazioni sportive nazionali;

-gli enti di promozione sportiva e qualunque altro organismo, comunque denominato, che persegua finalità sportive dilettantistiche e che sia da essi riconosciuto.

L'art 3 dello stesso decreto n. 473, ha, inoltre, chiarito che ai fini della disciplina relativa alla detrazione delle erogazioni liberali, per società sportive dilettantistiche si intendono anche i soggetti ad esse equiparati (CONI, FSN, ecc.).

In ordine ai destinatari delle erogazioni, l'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 21/E del 22 aprile 2003 - punto 10 - ha precisato che *“La norma in esame già si riferiva, anche nel previgente testo alle associazioni sportive dilettantistiche, ricomprese nella sintetica espressione “società sportive dilettantistiche” e si estende ora anche alle nuove società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro”*.

Come già previsto per altre tipologie di oneri detraibili, e, in particolare, per le erogazioni corrisposte alle ONLUS, viene stabilito che la detrazione compete *a condizione che il versamento di tali erogazioni sia eseguito tramite banca o ufficio postale, ovvero secondo altre modalità stabilite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze da adottare ai sensi dell'art. 17, comma 3, della L. 23 agosto 1988, n. 400.*

7.3 -Obbligatorietà della documentazione bancaria - Tracciabilità dei versamenti e pagamenti –

L'art. 25 della legge n. 133/1999, nel testo modificato dall'art. 37, comma 2, lett. a), della legge n. 342/2000, fissò in euro **516,46** l'importo dei pagamenti a favore di asd e ssd e dei versamenti dagli stessi soggetti effettuati, oltre il quale tutte le operazioni predette devono essere eseguite tramite c/c bancari o postali a loro intestati ovvero secondo altre modalità idonee a consentire

Con il comma 713 della legge n. 190 del 23 dicembre 2014, il limite venne elevato ad € 1.000.

L'Agenzia delle entrate con la Circolare n. 18/E del 1° agosto 2018 – punto 6.4 -, ha chiarito che in caso di importi di minima entità incassati in contanti (quote di iscrizione a corsi, quote associative, ecc.) e poi versati cumulativamente, dalle asd/ssd sul proprio c/c per un importo complessivo pari o superiore a 1.000 euro, l'ente sportivo, al fine di rispettare l'obbligo di tracciabilità in argomento, debba adottare le seguenti modalità di documentazione e contabilizzazione.

Per ogni singola quota di iscrizione ai corsi o di affiliazione, l'ente deve rilasciare un'apposita quietanza, copia della quale dovrà essere conservata in atti. Al fine di consentire ai soggetti verificatori di acquisire le informazioni contabili necessarie per determinare la corretta qualifica fiscale dei versamenti effettuati sui c/c bancari o postali, la asd/ssd dovrà dotarsi di un registro dove annotare analiticamente le entrate e le uscite, indicando i nominativi dei soggetti, la causale e l'importo incassato o pagato. Tali modalità di registrazione, unitamente alla redazione del rendiconto economico finanziario o del bilancio d'esercizio per le ssd, nel quale sono riportate anche le suddette quote, consente di soddisfare le esigenze informative sia degli associati che dei terzi in ordine alla corretta gestione economica finanziaria dell'ente stesso.

Per completezza di trattazione si rileva che con Risoluzione n. 45/E del 6 maggio 2015, l'Agenzia delle entrate ha precisato che, considerata la nuova formulazione dell'art. 25, comma 5 in argomento, non sia possibile procedere, **in caso di inosservanza dell'obbligo di tracciabilità**, al disconoscimento della deducibilità dei costi in capo ai soggetti eroganti, né del regime di esenzione dall'IRPEF per i percipienti delle somme corrisposte dall'ASD.

Resta, comunque, per le ssd e asd il divieto di pagamenti in contanti in misura superiore a 1.000 euro, la cui inosservanza comporta la sanzione amministrativa da euro 258,23 ad euro 2.065,83.

Sull'argomento è necessario rilevare che, per effetto dell'art. 18 del D.L. n. 124/2019 dal 1° luglio 2020 e fino al 31 dicembre 2021, è vietato l'utilizzo del contante per importi superiori a duemila euro; dal 1° gennaio 2022 il divieto riguarda gli importi superiori a mille euro.

Non è superfluo ricordare ancora una volta che per quanto riguarda le asd e le ssd, tutti i pagamenti fatti e ricevuti devono essere non in contanti se superiori a 1.000 euro come previsto dalle norme sopra citate (art. 25 L. n. 133/ 1999 e successive modificazioni).

Ancorchè la norma introdotta dall'art. 18 del D.L. n. 124/2019 preveda altri limiti di importo, quello fissato dalle predette leggi concernenti i

dilettanti rimane invariato fino a quando non verrà modificato da un'apposita norma.

7.3.1 – Modalità di pagamento a dipendenti e collaboratori

Con l'art. 1, commi da 910 a 914, della legge n. 205 del 2017, è stato stabilito che, a far tempo dal 1° luglio 2018, i datori di lavoro o committenti corrispondono ai lavoratori la retribuzione, nonché ogni anticipo di essa, attraverso una banca o un ufficio postale con uno dei seguenti mezzi:

- a) bonifico sul conto identificato dal codice IBAN indicato dal lavoratore;
- b) strumenti di pagamento elettronico;
- c) pagamento in contanti presso lo sportello bancario o postale dove il datore di lavoro abbia aperto un conto corrente di tesoreria con mandato di pagamento;
- d) emissione di assegno consegnato direttamente al lavoratore.

Qualunque sia la tipologia del rapporto di lavoro instaurato, i datori di lavoro non possono corrispondere la retribuzione per mezzo di denaro contante direttamente al lavoratore.

Per rapporto di lavoro si intende ogni rapporto di lavoro subordinato nonché ogni rapporto di lavoro originato da contratti di collaborazione coordinata e continuativa.

La disposizione non si applica ai rapporti di lavoro occasionali.

Le disposizioni di cui sopra non si applicano ai rapporti di lavoro instaurati con le pubbliche amministrazioni né a quelli rientranti comunque nell'ambito di applicazione dei contratti collettivi nazionali per gli addetti a servizi familiari e domestici.

Al datore di lavoro che viola l'obbligo si applica la sanzione amministrativa pecuniaria consistente nel pagamento di una somma da 1.000 a 5.000 euro.

Le disposizioni introdotte con i commi in argomento, pertanto, implicitamente abrogano, **limitatamente, però, al solo pagamento delle retribuzioni al lavoratore**, le disposizioni recate, da ultimo, con il comma 713 dell'art. 1 della legge n. 190 del 23 dicembre 2014, che prevede il limite di 1.000 euro per i pagamenti in contanti a favore di asd/ssd e dei versamenti dalle stesse effettuate.

7.4 - Adempimenti contabili e documentali

L'art. 5 del decreto 26 novembre 1999, n. 473, stabilisce, al comma 3, che le associazioni sportive che optano per la legge n. 398/1991

assolvono gli obblighi contabili e documentali previsti dal D.P.R. 30 dicembre 1999, n. 544, il cui art. 9 ha disciplinato la specifica materia (vedasi cap. 6, punto 6.4).

I medesimi soggetti devono conservare copia della documentazione relativa ai propri incassi e pagamenti per il periodo previsto dall'art. del 43 del D.P.R. n. 600/1973.

Il comma 5 dello stesso art. 5 stabilisce, infine, che entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, le asd, che optano per la legge n. 398/1991, devono redigere un apposito rendiconto, tenuto e conservato ai sensi dell'art. 22 del D.P.R. n. 600/1973, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna manifestazione nell'ambito della quale vengono realizzati i proventi che non concorrono a formare il reddito imponibile ai sensi dell'art. 25, comma 1 della legge n. 133/1999.

8 - IL FAVOR REI

8.1 - Generalità

A seguito della recente emanazione di alcune norme che hanno modificato la disciplina fiscale delle società e associazioni dilettantistiche a loro favore, si ritiene opportuno suggerire agli enti che potrebbero essere o sono stati oggetto di accertamento o che hanno prodotto reclamo o ricorso contro atti di accertamento nei quali sono state contestate le criticità di seguito riportate, di chiedere, comunque, in via cautelativa, agli Uffici delle entrate impositori e/o alle Commissioni tributarie presso le quali pendono ricorsi, la rideterminazione delle sanzioni e l'abbandono di qualsiasi pretesa tributaria in presenza della norma più favorevole rispetto alla precedente che aveva dato origine all'accertamento contestato (applicazione del principio del *favor rei*).

Si illustrano, di seguito, le motivazioni che possono essere adottate a difesa nei rapporti con l'amministrazione finanziaria e nell'eventuale contenzioso tributario.

8.2 - Applicazione del principio del *favor rei*

Sull'argomento l'Agenzia delle entrate ha fornito alcuni chiarimenti con la Circolare **n. 4/E del 4 marzo 2016**.

Dopo aver rilevato che il principio del *favor rei* prevede l'applicazione della legge più favorevole sia quando una legge posteriore prevede che la stessa fattispecie non sia più punibile sia quando stabilisce sanzioni di entità diversa rispetto alla legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione, l'Agenzia delle entrate chiarisce che *“le misure sanzionatorie più favorevoli trovano applicazione, non solo per le violazioni commesse a partire dal 1° gennaio 2016, ma per tutte le violazioni commesse in precedenza e per le quali si procede all'emissione del relativo provvedimento di irrogazione delle sanzioni..., nonché per le violazioni per le quali il provvedimento di irrogazione, già notificato, non sia divenuto definitivo”*. Inoltre viene specificato che *“sugli atti emessi a decorrere dal 1° gennaio 2016, riferiti a violazioni commesse fino al 31 dicembre 2015, saranno espone le circostanze di fatto e di diritto che giustificano l'applicazione del principio del favor rei che ha determinato l'irrogazione della sanzione più favorevole”*.

Pertanto, conclude l'Agenzia, anche per gli atti emessi prima del 1° gennaio 2016, contenenti l'irrogazione della sanzione in base alle disposizioni ante modifica e per i quali siano ancora pendenti i termini per la proposizione del ricorso ovvero il giudizio avanti all'autorità giudiziaria, trova applicazione il principio del *favor rei*. Soccorre, al riguardo, cita in calce alla Circolare l'Agenzia delle entrate, anche la

giurisprudenza (Corte di Cassazione, sentenza n. 1656 del 24 gennaio 2013) per la quale l'applicazione dello "jus superveniens" per norme più favorevoli per il contribuente deve essere rilevato anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio, e quindi anche in sede di legittimità, all'unica condizione che il provvedimento sanzionatorio non sia diventato definitivo.

A tale riguardo, l'Agenzia delle entrate, nel confermare il diritto del contribuente al ricalcolo della sanzione eventualmente già applicata in modo da corrispondere quella più favorevole, pone, tuttavia la condizione che i contribuenti destinatari di atti emessi con irrogazione delle sanzioni ante modifica, per i quali non sono ancora scaduti i termini per la proposizione del ricorso, possono richiedere all'Ufficio la rideterminazione della sanzione irrogata. La richiesta va effettuata tramite la presentazione di una semplice istanza a seguito della quale l'Ufficio procede al ricalcolo della sanzione, comunica l'esito del ricalcolo dando evidenza delle misure effettivamente più favorevoli e consegna il nuovo modello di pagamento per la definizione agevolata delle sanzioni ricalcolate.

Anche per gli atti pendenti davanti alle commissioni tributarie, nei casi in cui sussistono i presupposti per l'applicazione del comma 2 dell'art. 3 del D.Lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997 (*salva diversa previsione di legge nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore non costituisca violazione punibile*), gli Uffici provvedono autonomamente a ricalcolare i provvedimenti a suo tempo emessi e a comunicare l'esito sia al contribuente che all'organo presso il quale pende la controversia. Nei casi, invece, in cui sussistano i presupposti per l'applicazione del comma 3 del medesimo art. 2 (*Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo*), il ricalcolo delle sanzioni irrogate, sulla base dei principi sopra descritti, è effettuato direttamente dagli Uffici o su richiesta dell'organo giudicante.

Fin qui la Circolare n. 4/E dell'Agenzia delle entrate.

Va premesso che tra il 2015 ed il 2016, sono stati emanati i seguenti provvedimenti che hanno inciso favorevolmente nella disciplina tributaria del settore sportivo dilettantistico:

1 -L'art. 29 del D. Lgs n. 175 del 21 novembre 2014 ha modificato il sesto comma dell'art. 74 del DPR n. 633 del 26 ottobre 1972, sopprimendo, al terzo periodo, le parole "*prestazioni di sponsorizzazione*

e” e “*in misura pari ad un decimo per le operazioni di sponsorizzazione ed*”; conseguentemente la detrazione forfetizzata ai fini IVA è riconosciuta nella misura del 50% sia per le prestazioni di pubblicità che per quelle di sponsorizzazione, mentre in precedenza per quest’ultime era riconosciuta solo la detrazione del 10%.

La norma - è opportuno precisare che venne proposta dalla stessa Agenzia delle entrate - aveva la finalità, come si rileva dalla stessa relazione al provvedimento, di eliminare le incertezze in merito alla qualificazione dei proventi pubblicitari, che generavano una quantità notevole di contestazioni, il più delle volte con esito favorevole per il contribuente. Infatti, ferma restando la disposizione prevista dal comma 8 dell’art. 90 della legge n. 289 del 27 dicembre 2002, la distinzione tra pubblicità e sponsorizzazione è sempre stata oggetto di differenti prese di posizione giurisprudenziali e dottrinali anche nella considerazione che il legislatore non è mai intervenuto a chiarirla.

2 - il comma 713 dell’art. 1 della legge di Stabilità 2015 - n. 190 del 2014 - ha modificato il primo periodo del comma 5 dell’art. 25 del D.L. 13 maggio 1999, n. 133, sostituendo le parole “di importo superiore a lire 1.000.000” (*pari ad € 516,46*), con le parole “di importo pari o superiore a 1.000 euro”.

La disposizione del comma 713 ha elevato da 516,46 a 1.000 euro il limite oltre il quale le società e associazioni sportive dilettantistiche devono effettuare pagamenti o incamerare proventi/introiti con modalità idonee a consentire la tracciabilità delle somme incassate o pagate. La norma ha eliminato l’incongruenza legislativa recata dal citato art. 25, che aveva fissato in euro 516,46 il limite per i pagamenti/versamenti *cash* da parte delle associazioni sportive, mentre almeno a far tempo dal 2007, il limite fissato per tutti i cittadini italiani era di 1.000 euro, **limite elevato ad euro 3.000 dal comma 898 della legge di Stabilità 2016 e, successivamente, ridotto dalla legge di bilancio 2020 a 2.000 euro dal 1° luglio 2020 e a 1.000 euro dal 1° gennaio 2022.** Occorre, a tale riguardo, fare presente che per le associazioni e società sportive dilettantistiche il limite resta ancora oggi fissato a 1.000 euro, essendo necessaria, per una eventuale modifica, una specifica norma che modifichi il comma 5 dell’art. 25 della legge n. 133 del 1999.

3 - l’art. 19 del D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015 ha modificato il comma 5 dell’art. 25 della legge 13 maggio 1999, n. 133, sopprimendo le parole “*la decadenza dalle agevolazioni di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, recante disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche*”.

Con la disposizione recata dall'art. 19 del D.Lgs. n. 158/2015, la cui entrata in vigore, inizialmente prevista per il 1° gennaio 2017, è stata anticipata al 1° gennaio 2016 per effetto del disposto di cui al comma 133 della legge di Stabilità 2016, **è stata soppressa** la doppia sanzione gravante sui soggetti- associazioni sportive dilettantistiche - che violano l'obbligo della tracciabilità. Infatti, l'originaria norma, recata dal comma 5 dell'art. 25 della legge n. 133/1999, prevedeva l'applicazione a carico dei soggetti inadempienti di una duplice sanzione: una, quella amministrativa, prevista dall'art. 11 del D.Lgs. n. 471 del 1997, da € 258,23 ad € 2.065,83 che colpisce tutti i cittadini italiani che violano l'obbligo, l'altra indiretta ma più sostanziale, definita *impropria*, che escludeva le associazioni sportive dilettantistiche dai benefici della legge n. 398 del 1991, con conseguenze devastanti per i soggetti inadempienti.

Relativamente alle modifiche legislative sopra riportate, è opportuno, al riguardo, esporre alcune considerazioni in relazione alle criticità riguardanti il trattamento fiscale delle società sportive dilettantistiche che sono state oggetto di accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria e per le quali è in essere l'iter contenzioso.

8.3 - Argomentazioni a difesa dell'applicazione del *favor rei*

Nella considerazione che le disposizioni emanate rispettivamente nel novembre 2014, nel dicembre 2014 e nel settembre 2015 hanno recato mutamenti profondi e sostanziali nella disciplina tributaria sia delle sponsorizzazioni che della tracciabilità dei pagamenti, disciplina che se violata comportava sanzioni pesanti - si pensi alle conseguenze dell'applicazione dell'aliquota del 50%, anziché del 90%, a proventi ritenuti di pubblicità anziché di sponsorizzazione con l'applicazione, in sede di accertamento, delle sanzioni che, ai fini IVA, sono gravosissime - è da presumere fondatamente che nelle situazioni sopra evidenziate, possa trovare applicazione il principio del "*favor rei*".

In definitiva, le predette disposizioni hanno determinato una revisione in senso più favorevole del regime tributario e, di quello sanzionatorio - come l'applicazione della sanzione dell'esclusione dalla legge n. 398/91 per i soggetti che violano la normativa sulla tracciabilità dei pagamenti -.

I commi 2 e 3 dell'art. 3 del D.Lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997, hanno introdotto nel sistema sanzionatorio non penale un principio di giustizia sostanziale. Essi sono così formulati:

- Comma 2 - *“Salva diversa previsione di legge nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore, non costituisca violazione punibile”*.

- Comma 3 - *“Se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diversa, si applica la legge più favorevole, salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo”*.

Il principio del *“favor rei”* trae origine dal presupposto che una determinata violazione, con il trascorrere del tempo, possa modificare la sua potenzialità di ledere un bene di interesse comune od essere anacronistica, cosicchè il legislatore può intervenire modificando la norma con la conseguenza che non si configura più, o almeno viene attenuata, la sanzione prima prevista in costanza della precedente norma. In sostanza, con l'applicazione del principio del *“favor rei”*, le disposizioni più favorevoli al contribuente devono trovare applicazione anche per le violazioni commesse in passato. Ne consegue che ove il fatto commesso non sia più qualificabile in termini di illecito a seguito dell'entrata in vigore di una norma successiva - *jus superveniens* - con conseguente *abolitio criminis*, le sanzioni non devono essere più applicate, salvo che le stesse non siano divenute definitive.

Pertanto, anche nel caso della detrazione forfettaria IVA per i proventi di sponsorizzazione, l'unificazione dell'aliquota - 50% - rende configurabile l'*abolitio criminis* e la conseguente applicazione del *favor rei* per i comportamenti tenuti, antecedentemente all'entrata in vigore del D.Lgs. n. 175 del 21 novembre 2014, in contrasto con la normativa precedente la predetta data del 21 novembre 2014.

Analogamente, per quanto riguarda la disposizione introdotta con la legge di Stabilità 2015 che ha elevato da 516,46 a 1.000 euro il limite dei pagamenti *cash*, i soggetti che negli anni precedenti l'entrata in vigore della medesima legge n. 190/2014, hanno violato l'obbligo della tracciabilità per i pagamenti oltre il limite di 516,46 euro, a seguito dell'emanazione di una legge più favorevole che ha elevato l'anacronistico limite a 1.000 euro, devono fruire dell'applicazione dei principi in argomento dell'*abolitio criminis* e del *favor rei*.

È da rilevare, poi, che con l'emanazione dei decreti legislativi n. 471, 472 e 473 del 1997, è stato ridisegnato l'impianto normativo tributario con un'impostazione che ricalca quella del codice penale e allineando il sistema sanzionatorio tributario al dettato della legge n. 689/81 sulle depenalizzazioni, è stata riconosciuta la natura afflittiva delle sanzioni tributarie. Ne consegue che, atteso il carattere afflittivo sia della

sanzione penale che di quella amministrativa, non può essere ignorato il principio del *“ne bis in idem”*, per cui per una violazione non possono essere applicate due distinte sanzioni, così come, invece, previsto dall’art. 25, comma 5, della legge n. 133/1999, in materia di tracciabilità. Soltanto con l’art. 19 del D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, è stata soppressa la disposizione che infliggeva la sanzione dell’esclusione dalla legge n. 398/91.

Ciò è suffragato anche dalla copiosa giurisprudenza della Corte di Cassazione. Per tutte, le **sentenze n. 24559 del 26 novembre 2007, n. 9217 del 9 aprile 2008, e, da ultimo, la n. 1656 del 24 gennaio 2013**, peraltro menzionata dall’Agenzia delle entrate nella predetta Circolare n. 4/E.

Con quest’ultima pronuncia la Suprema Corte ha precisato, tra l’altro, che *“costituisce uno *jus receptum* il principio secondo cui, in forza dello *jus superveniens* più favorevole, può affermarsi che, in tema di sanzioni tributarie, alla abrogazione del principio di ultrattività delle disposizioni sanzionatorie è subentrato il principio del *favor rei* nella sua duplice prospettazione, e nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo la legge posteriore non costituisce violazione punibile; se la legge in vigore al momento in cui è stata commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diverse, si applica la legge più favorevole.*

Sempre la stessa **Corte di Cassazione - sentenze n. 411 del 2015 e n. 1656 del 2103**, - ha ritenuto che il principio del *favor rei* può venire applicato anche d’ufficio in ogni stato e grado del giudizio, purchè il procedimento sia ancora in corso e che il provvedimento impugnato non sia definitivo.

Infine, la **Suprema Corte con sentenza del 17 dicembre 2014, n. 26475**, ha ammesso l’applicazione del *favor rei* anche con riguardo alle cd. sanzioni improprie di tipo sostanziale, ossia quelle *“situazioni di svantaggio per il contribuente che abbia violato determinati obblighi ...(anche) di carattere sostanziale”* per cui viene *“maggiorata l’imposta, negando l’applicazione di deduzioni, di detrazioni, elevando l’imponibile o assumendo come fatti tassabili elementi che diversamente non lo sarebbero”*. Alla fattispecie di sanzione impropria è riconducibile la sanzione della decadenza dei benefici di cui alla legge n. 398/91, di cui all’art. 25, comma 5 della legge 13 maggio 1999, n. 133, cosicchè, in questi casi *“non è effettivamente discutibile che trattandosi di rimuovere gli effetti indirettamente sanzionabili di una condotta illecita il principio del *favor rei* trovi la più ampia applicazione”*.

Già la stessa Agenzia delle entrate, con la richiamata Risoluzione n. 45/E del 6 maggio 2015, ha, di fatto, applicato, a seguito della disposizione emanata dalla Legge di Stabilità 2015, art. 1, comma 713, il principio del “*favor rei*” invitando gli uffici a desistere dal contenzioso in corso e ad abbandonare le pretese tributarie in caso di mancata tracciabilità dei pagamenti relativi a sponsorizzazioni ed ai compensi erogati dalle associazioni sportive dilettantistiche ai propri atleti e dirigenti ritenendo non essere più possibile procedere al disconoscimento della deducibilità delle sponsorizzazioni ed all’annullamento dell’esenzione da Irpef per i percipienti delle somme erogate nel limite di 7.500 (oggi 10.000) euro. In buona sostanza è stato di fatto applicato il principio del “*favor rei*” in due delle tre casistiche che generavano sanzioni così come previsto dalla normativa in argomento; ne consegue che lo stesso principio deve essere applicato alla terza casistica di sanzioni, ossia al disconoscimento della legge n. 398/91. Ciò in quanto la novella normativa incide su tutti gli effetti derivanti dall’inosservanza dei vecchi limiti di tracciabilità, non potendo la stessa limitarsi alle fattispecie trattate dalla Risoluzione n. 45/E citata.

Anche alla luce dei chiarimenti forniti dall’Agenzia delle entrate con la Circolare n. 4/E del 4 marzo 2016, sembra logico ritenere che il principio del *favor rei* vada applicato, oltre che nel caso - che appare del tutto evidente - della soppressione della sanzione della decadenza dalla legge n. 398/91, anche nei casi di cui ai precedenti punti 1 e 2, nei quali si è verificata la *abolitio criminis* abbandonando qualsiasi pretesa tributaria in presenza di violazioni, avvenute in passato, di disposizioni, poi, superate da normative posteriori, salvo che, ovviamente, nei casi in cui sia intervenuta la definitività dell’accertamento o del giudicato. A tale riguardo, soccorre una sentenza della **Corte di Cassazione - n. 891 della Terza Sezione penale, depositata in data 13 gennaio 2016** - la quale ha stabilito che le nuove soglie di punibilità per i reati tributari sono retroattive e, pertanto, per il principio del *favor rei*, si applicano anche ai giudizi in corso con la formula “il fatto non sussiste”, formula che deve essere utilizzata quando, a seguito dell’emanazione di una norma più favorevole *superveniens*, viene a mancare uno degli elementi costitutivi del reato.

Non va, infine, sottaciuto che la stessa Avvocatura generale dello Stato, prendendo atto della giurisprudenza formatasi con le cennate sentenze della Cassazione, nel considerare non utilmente coltivabile in sede di legittimità una controversia in cui si contestava ad un ente sportivo la decadenza dalle agevolazioni della legge n. 398 del 1991 per la

violazione degli obblighi di tracciabilità, ha ritenuto tale decadenza, in quanto sanzione impropria, non più applicabile sulla base del principio del *favor rei*.

Infine, l’Agenzia delle entrate, con una nota del 12 luglio 2016 - Direttiva n. 39/2016 -, ha dato disposizione ai propri uffici di abbandonare in materia di applicazione del *favor rei*, pretese ormai giuridicamente insostenibili, con particolare riguardo alla modifica del sistema sanzionatorio recato dall’art. 25, comma 5 della legge n. 133 del 1999, che prevedeva la sanzione impropria dell’esclusione dalla legge n. 398/91.

Da ultimo, la Cassazione con sentenza n. 115978 del 27 giugno 2017 ha affermato che nell’ambito del sistema sanzionatorio amministrativo tributario riformato dal D. Lgs. n. 158, del 24 settembre 2015, opera il *favor rei*, mentre con successiva sentenza n. 34362, depositata il 13 luglio, ha statuito che l’innalzamento delle soglie di rilevanza penale da 50 mila a 150 mila euro comporta “l’abolizione parziale del reato commesso in epoca antecedente che aveva ed ha ad oggetto somme pari o inferiori a detto importo”, stabilendo, pertanto, che il fatto non è più previsto come reato, in applicazione dello “*jus superveniens*”.

Ancora la Cassazione, con sentenza n. 14964 depositata l’8 giugno 2018, ha ribadito il principio che l’istituto del *favor rei* si applica allorchè una disposizione di carattere fiscale venga modificata da una norma successiva che abroga del tutto o parzialmente l’obbligazione tributaria.

Ne consegue che, venendo meno la violazione fiscale prevista dalla norma precedente, viene meno, in applicazione del principio del *favor rei*, l’applicazione della sanzione precedentemente prevista dalla norma stessa.

Infatti, i commi 2 e 3 dell’art. 3 del Decreto Legislativo n. 472 del 18 dicembre 1997, hanno introdotto nel sistema sanzionatorio non penale un principio di giustizia sostanziale che stabilisce che “*salva diversa previsione di legge nessuno può essere assoggettato a sanzioni per un fatto che, secondo una legge posteriore non costituisce violazione punibile*” (comma 2) e che “*se la legge in vigore al momento in cui è stato commessa la violazione e le leggi posteriori stabiliscono sanzioni di entità diverse, si applica la legge più favorevole salvo che il provvedimento di irrogazione sia divenuto definitivo*” (comma 3).

Pertanto, se la sanzione è già stata irrogata con provvedimento definitivo il debito residuo si estingue ma non è ammessa ripetizione di quanto già pagato.

Il comma 2 dell'art. 3 sopra riportato *sovverte*, afferma la Corte di Cassazione, il principio *tempus regit actum...* cioè il principio della ultrattività, ai sensi del quale si applica sempre la Legge in vigore al momento del fatto, anche se essa sia stata successivamente abrogata o modificata.

Il legislatore, continua la Suprema Corte, *“mutuando dal diritto penale il principio del favor rei, ha inteso sancire in ambito tributario la regola della non ultrattività della norma tributaria sanzionatoria, prevedendo (art. 3, comma 2, D.Lgs n. 472 del 1997) che non si possa essere assoggettati a sanzioni per un fatto che, secondo la legge posteriore, non costituisce più violazione punibile, sia nei casi in cui la legge posteriore si limiti ad abolire la sola sanzione, lasciando in vita l'obbligatorietà del comportamento prima sanzionabile, sia nell'ipotesi in cui venga eliminato un obbligo strumentale e, quindi, solo indirettamente la previsione sanzionatoria, nonché la regola della sanzione più favorevole...”*.

I Giudici di legittimità, inoltre, ricordano che l'applicazione retroattiva del *favor rei* va effettuata anche d'ufficio, in ogni stato e grado del giudizio, e, quindi, anche in sede di legittimità, all'unica condizione che il provvedimento sanzionatorio non sia divenuto definitivo.

In definitiva, le predette disposizioni hanno determinato una revisione, **in senso più favorevole**, del regime tributario e di quello sanzionatorio e, pertanto, per il principio del *favor rei*, le sanzioni prima contemplate, non vanno più applicate anche se riferite a violazioni commesse in periodo precedente l'emanazione delle nuove normative.

9 - L'IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE - IRAP

9.1 - Generalità

Con il D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, pubblicato nel S.O. n. 252/L alla G.U. 23 dicembre 1997, n. 298, è stata istituita l'imposta regionale sulle attività produttive - IRAP.

Con successivo D.Lgs. 10 aprile 1998, n. 137, pubblicato sulla G.U. n. 107 dell'11 maggio 1998, e con il D.Lgs. 30 dicembre 1999, n. 506, sono state apportate modifiche all'originario D.Lgs. n. 446.

Ulteriori e significative modifiche sono, poi, state apportate con gli artt. 5, comma 2, lett. a), punto 2, e 90, comma 10 della legge n. 289/2002, con il comma 347 dell'art. 1 della L. 30 dicembre 2004, n. 311 (Finanziaria 2005), con l'art. 6, comma 1 del D.L. n. 185/2008, convertito in legge n. 2 del 28 gennaio 2009 e, da ultimo, **con l'art. 2 della legge 22 dicembre 2011.**

L'IRAP si applica nei confronti di:

- 1) -società di capitali ed enti commerciali;
- 2) -società in nome collettivo, accomandita semplice ed equiparate e persone fisiche esercenti attività commerciali;
- 3) -persone fisiche, società semplici ed equiparate esercenti arti e professioni;
- 4) -produttori agricoli titolari di reddito agrario con esclusione di quelli «minimi»;
- 5) -enti non commerciali, tra i quali vanno ricomprese le associazioni sportive.

9.2 - Base imponibile

L'imposta si applica sul valore della produzione netta derivante dall'attività svolta nel territorio della regione.

La determinazione del valore della produzione netta varia a seconda dei soggetti cui l'IRAP si applica.

Per le società di capitali e gli enti commerciali, la base imponibile dell'IRAP è determinata dalla differenza tra a) e b) come di seguito si evidenzia:

- a) -valore della produzione (ricavi delle vendite e delle prestazioni, altri ricavi e proventi, variazione delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti, incrementi di immobilizzazioni per lavori interni);
- b) -costi della produzione (per materie prime, sussidiarie, di consumo e merci, per servizi, per godimento di beni di terzi, per ammortamenti delle immobilizzazioni immateriali e materiali, per variazioni delle

rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci, per oneri diversi di gestione).

Concorrono, quindi, alla determinazione della base imponibile dell'IRAP i costi per il personale (salari, stipendi) ed altri oneri finanziari, seppure con notevoli deduzioni.

9.3 - Determinazione della base imponibile delle asd

Un particolare criterio di determinazione della base imponibile- "metodo retributivo"- è previsto per gli enti non commerciali a seconda che svolgano esclusivamente attività istituzionali o anche attività commerciale:

A) - Per le associazioni sportive dilettantistiche, che svolgono esclusivamente attività non commerciali la base imponibile è determinata dall'ammontare dei seguenti emolumenti:

- a) -retribuzioni spettanti al personale dipendente da assumersi in misura pari all'ammontare imponibile ai fini previdenziali (Sez. I^a - Rigo IE 1);
- b) -compensi erogati per collaborazioni coordinate e continuative - redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente - (Rigo IE 2);
- c) -compensi erogati per le attività di lavoro autonomo non esercitate abitualmente, di cui all'art. 67, comma I, lett. l) del T.U.I.R.(Rigo IE 3)

In origine concorrevano alla determinazione della base imponibile anche i compensi comunque denominati, nonché le indennità ed i rimborsi forfettari di spesa erogate ai soggetti che svolgono attività sportiva dilettantistica di cui all'art. 67, comma 1, lett. m) del T.U.I.R., così come previsto dall'art. 11, comma 1, punto 2 del D.Lgs. n. 446/1997 e successive modificazioni.

Con l'art. 5, comma 2, lett. a), punto 2, della legge n.289/2002, è stato ridisegnato l'art. 11 del D.Lgs. n. 446/97, escludendo dalla base imponibile delle società e delle asd, ai fini IRAP, i predetti compensi.

Non concorrono, quindi, alla determinazione della base imponibile le indennità di trasferta e i rimborsi forfettari di spese di cui all'art. 67, comma I, lett. m), del T.U.I.R., nonché, per effetto dell'art. 90, comma 3 della legge n. 289/2002, i compensi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa amministrativi e gestionali di natura non professionale resi in favore di società e asd.

Con l'art. 35, comma 6 del D.L. n. 207 del 30 dicembre 2008, convertito dalla legge n. 14 del 27 febbraio 2009, tra i compensi derivanti dai rapporti amministrativi e gestionali di cui sopra, sono stati inseriti anche

quelli resi a favore delle **Federazioni sportive nazionali, delle discipline associate e degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI.**

B) - Per le associazioni che esercitano anche attività commerciali, la base imponibile:

a)-per l'attività istituzionale è determinata come nel precedente punto A, relativamente ai soggetti percipienti gli emolumenti che sono impiegati nella sola attività istituzionale, tenendo anche conto percentualmente degli emolumenti erogati a soggetti che vengono impiegati promiscuamente sia nell'attività istituzionale che in quella commerciale (Sez 1[^] - Righi da 1 a 4);

b)-per l'attività commerciale, indipendentemente dal tipo di contabilità adottata, è determinata come previsto per le società e gli commerciali, tenendo, inoltre, conto che i costi deducibili, che non sono specificamente riferibili alle attività commerciali, ma che afferiscono anche all'attività istituzionale, vanno imputati per un importo corrispondente al rapporto tra l'ammontare dei ricavi e degli altri proventi e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi (costi promiscui) (Sez. II[^] da IE 6 a IE 32) .

La base imponibile relativa alle attività commerciali va a sommarsi a quella delle attività non commerciali tenendo, ovviamente, conto che sia nella determinazione della base imponibile delle attività istituzionali che di quella delle attività commerciali le spese per il personale, addetto promiscuamente alle diverse attività, vanno assunte nell'ammontare riferibile alle attività commerciali.

Se non è possibile il riferimento, occorre imputare alle spese stesse il rapporto tra l'ammontare dei ricavi e proventi commerciali e l'ammontare di tutti i ricavi e proventi.

Nella determinazione della base imponibile relativa, ai fini IRAP, all'attività commerciale, indipendentemente dall'appartenenza all'una o all'altra delle categorie di cui ai numeri dall'1 a 5 del precedente par. 8.1, tutti i soggetti **non possono** ammettere, tra l'altro, in deduzione:

a) i costi per il personale (salari e stipendi);

b) -i compensi per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente (occasionale);

c) -i compensi per prestazioni di lavoro assimilato a quello dipendente ai sensi dell'art. 50 del T.U.I.R.;

d) -il canone relativo a contratti di locazione finanziaria limitatamente alla parte riferibile agli interessi passivi.

I compensi di cui all'art. 67, comma 1, lett. m) del T.U.I.R., ancorché afferenti esclusivamente all'attività commerciale, non concorrono alla

determinazione della base imponibile ai fini IRAP, e ciò sia per le società sportive dilettantistiche che per le asd.

Ai sensi dell'art. 17, comma 2, del D.Lgs. n. 446/1997, così come modificato dall'art. 10 del D.Lgs. 10 aprile 1998, n. 137, per i soggetti che si avvalgono della determinazione forfettaria del reddito - quali, ad esempio, le società e le asd che optano o hanno optato per la legge n. 398/91 o le asd che optano, non avendo un volume d'affari superiore a euro 25.822,84 annui, per il regime forfettario previsto dall'art. 74 quater, comma 5, inserito nel D.P.R. n. 633/1972 dall'art. 18 del D.Lgs. n. 60/1999 - il valore della produzione netta può così determinarsi (Sez. III^A - Righi da IE 34 a IE37):

- il reddito calcolato in base a tali regimi - nel caso delle società e asd di cui alla predetta legge n. 398, il reddito è pari al 3% dei proventi commerciali annui - aumentato:

- a) delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente;
- b) dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi;
- c) dei compensi per prestazioni di lavoro autonomo occasionali;
- d) degli interessi passivi.

9.4 - L'Irap ed i compensi di cui all'art. 67, comma 1, lett. m), TUIR

L'art. 67, comma 1, lett. m) del T.U.I.R., considera redditi diversi:

“Le indennità di trasferta, i rimborsi forfettari di spesa, i premi e i compensi erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali, dall'Unione nazionale per l'incremento delle razze equine (Unire), dagli enti di promozione sportiva e da qualunque altro organismo, comunque denominato, che persegua finalità sportive dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto. Tale disposizione si applica anche ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale di natura non professionale rese in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche, nonché delle federazioni sportive nazionali, delle discipline associate e degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI”.

L'ultimo periodo è stato aggiunto con il comma 6 dell'art. 35 del D.L. n. 207/2008, convertito dalla legge n. 14 del 27 febbraio 2009.

Ne consegue che tutti i compensi, indennità, rimborsi e premi nonché i compensi derivanti da rapporti di collaborazione non professionali aventi carattere amministrativo-gestionale, erogati dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali, dalle discipline associate e dagli enti di promozione

sportiva nonché dalle società e asd nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche, assumono la qualifica di redditi diversi ex art. 67, comma I, lett. m), del T.U.I.R.

Detti compensi, per effetto delle disposizioni recate dall'art. 5, comma 2, lett. a) e dall'art. 90, comma 10 della L. 27 dicembre 2002, n. 289, non concorrono, alla determinazione della base imponibile IRAP delle società e delle asd.

Si osserva, poi, che il comma 2 dell'art. 69 del T.U.I.R., prevede che *non concorrono, altresì, a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori del territorio comunale.*

9.5 - Deduzioni -

Nella determinazione del valore della produzione netta (Sez. VI) occorre tenere conto, tra l'altro, della deduzione spettante, ai sensi dell'art. 11, comma 4-bis del D.Lgs. n. 446/1997, a condizione che l'importo del valore della produzione non superi € 180.999,91. La deduzione si applica, nelle seguenti misure:

Base imponibile	Deduzione
Fino a 180.759,91 euro	€ 8.000
Oltre 180.759,91 e fino a euro 180.839,91	€ 6.000
Oltre 180.839,91 e fino a euro 180.919,91	€ 4.000
Oltre 180.919,91 e fino a euro 180.999,91	€ 2.000

In caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi e in caso di cessazione dell'attività in corso d'anno, gli importi delle deduzioni e della base imponibile sono ragguagliati all'anno solare.

Sono previste, inoltre, per tutti gli enti non commerciali, e, quindi anche per le associazioni sportive, **le seguenti deduzioni sempre però in relazione ai dipendenti a tempo indeterminato impiegati nell'eventuale attività commerciale tenendo ovviamente conto anche della parte imputabile al personale impiegato promiscuamente:**

- a) -deduzione dei contributi per le assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro;
- b) -deduzione delle spese per apprendisti, per disabili, per il personale assunto con contratto di formazione e lavoro;
- c) -una deduzione forfetaria di € 7.500, su base annua, per ciascun dipendente assunto a tempo indeterminato, aumentata ad euro 13.500 per personale di sesso femminile nonché per quello di età inferiore a 35 anni; tali importi sono aumentati rispettivamente ad euro 15.000 e euro

21.000 per i lavoratori impiegati nelle regioni meridionali Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia;

d) -la deduzione dei contributi assistenziali e previdenziali;

e) -per gli enti con valore della produzione fino ad un massimo di € 400.000, è prevista una deduzione di € 1.850 per ciascun dipendente fino ad un massimo di 5 dipendenti;

f) -la deduzione delle spese afferenti nuove assunzioni di personale a tempo indeterminato, con incremento della forza occupazionale rispetto al precedente esercizio: La deduzione spetta per il periodo in cui è avvenuta l'assunzione e per i due successivi periodi d'imposta. La deduzione compete in misura minore tra il costo effettivo del personale neoassunto ed il valore massimo di € 15.000 per ciascun nuovo dipendente.

È ammessa, infine, in deduzione la differenza tra il costo complessivo per il personale dipendente assunto a tempo indeterminato e le deduzioni spettanti di cui sopra. Qualora la somma delle deduzioni sia inferiore al costo del lavoro, spetta un'ulteriore deduzione fino all'intero importo del costo del personale.

In definitiva, il costo del lavoro del personale a tempo indeterminato è, così, integralmente deducibile ai fini IRAP.

Con la legge di Stabilità 2016, la deducibilità del costo del lavoro dall'imponibile IRAP è estesa, a far tempo dal 1° gennaio 2016, nel limite del 70%, anche al costo sostenuto in relazione ai lavoratori stagionali (*con almeno 120 giorni di lavoro nel periodo d'imposta*).

Dai benefici sopra riportati sono esclusi gli enti non commerciali che svolgono esclusivamente attività istituzionale, dal momento che la base imponibile è, in questo caso, calcolata con il metodo retributivo ed è quindi data dalla sommatoria delle retribuzioni spettanti al personale dipendente e assimilato, ai collaboratori occasionali, a progetto e coordinati e continuativi.

9.6 - Aliquote IRAP, versamento, dichiarazione e acconto - modello IRAP - Quadri IE / IR / IS

Sul valore della produzione netta determinato come esplicitato in precedenza, si applica l'aliquota IRAP nella misura del 3,90 %, ferma restando la possibilità per le singole Regioni di modificare in aumento o in diminuzione l'aliquota stessa.

L'imposta, ripartita per le singole regioni nelle quali si è determinato il valore della produzione (righe del quadro R), si applica, con le aliquote

stabilite dalle regioni medesime, ed il totale va riportato nel rigo IR 21 e seguenti. La eventuale diversa aliquota stabilita dalle singole regioni per taluni settori è riportata in appendice alle istruzioni al modello di dichiarazione e va evidenziata nei singoli rigi del Quadro IR - colonna 7, con l'indicazione del codice relativo alle "Normative regionali", da inserire nello stesso Quadro IR alla precedente colonna 6.

Ciascun soggetto passivo deve redigere l'apposita dichiarazione IRAP, che, ai sensi dell'art. 1, comma 52 della legge n. 244 del 27 dicembre 2007, va prodotta in forma autonoma negli stessi termini - entro **undici** mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale (**art. 4-bis D.L. n. 34/2019, conv. in L. n 58/2019**) - e con le stesse modalità (via telematica) della dichiarazione dei redditi - UNICO.

L'imposta va versata con il mod. F 24 on-line utilizzando, nell'apposita Sezione Regione ed Enti locali", il codice del tributo 3800 per il saldo, mentre per il versamento dell'acconto si utilizzano i codici 3812 per la prima rata e 3813 per la seconda. Lo stesso codice 3813 può essere utilizzato in caso di unico versamento dell'acconto.

Circa i termini di versamento si fa richiamo al precedente punto 3.7.2.4.

Nel codice regione deve essere indicato il relativo codice.

L'acconto per il periodo d'imposta successivo si applica nella misura del 100% dell'imposta dovuta per il periodo al quale si riferisce la dichiarazione.

L'acconto non è dovuto se l'importo dell'imposta non supera gli euro 20,66.

L'acconto va versato in due rate pari, rispettivamente, al 40% ed al 60% dell'acconto stesso; se l'importo dell'imposta non supera i 103 euro, può non essere versata la prima rata e il versamento può essere fatto in unica soluzione nei termini previsti per la seconda rata.

Giova ripetere che nella compilazione del **quadro IE , le associazioni** che si trovano in contabilità ordinaria o semplificata (ricavi commerciali annui non superiori ad euro 400.000,00), devono compilare, oltre alla Sez. I, la Sez. II, mentre **le associazioni in regime forfetario** (che hanno optato per la legge n. 398/1991), oltre alla **Sez. I**, devono compilare la **Sez. III**.

Tutti i soggetti devono poi, compilare la Sezione VI.

Le società di capitali senza fine di lucro che optano per il regime forfetario di cui alla legge n. 398/1991, compilano, invece, il Quadro IC - Sez. V.

Per detti soggetti, il valore della produzione è costituito dal reddito d'impresa, forfetariamente determinato, aumentato dell'importo delle

retribuzioni e degli altri compensi di lavoro nonché degli interessi passivi. A tal fine, dovrà essere indicato nel rigo IC 59 l'importo del reddito d'impresa determinato forfaitariamente per il periodo d'imposta, nel rigo IC60 l'ammontare delle retribuzioni sostenute per il personale dipendente, l'ammontare dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi, l'ammontare dei compensi per prestazioni di lavoro autonomo occasionale compresi quelli di cui all'art. 67, comma 1, lett. l); nel rigo IC61 andrà riportato l'ammontare degli interessi passivi di competenza del periodo d'imposta e nel rigo IC62 il valore della produzione pari alla somma degli importi dei rigi IC59, IC60 e IC61.

*A causa del coronavirus sono state emanate in materia di IRAP alcune agevolazioni. In particolare **non è dovuto** il versamento a saldo dell'IRAP relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, fermo restando il versamento della seconda rata dell'acconto dovuto per il medesimo periodo e **non è dovuto** neanche il versamento della prima rata dell'acconto dell'imposta relativa al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019.*

Detti importi non sono dovuti a titolo definitivo.

*Ad esempio, per le asd /ssd con esercizio sociale al 30 giugno 2020 (periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2019), **non è dovuto** il versamento a saldo del periodo d'imposta 2019 (2019/20), versamento previsto entro sei mesi dalla chiusura dell'esercizio e, cioè, entro il 31 dicembre 2020; del pari **non è dovuto** l'importo della prima rata d'acconto IRAP per il periodo 2020 (2020/21) prevista entro lo stesso termine del 31 dicembre 2020.*

*Come precisato dall'Agenzia delle entrate con Risoluzione n. 28/E del 29 maggio 2020, per i contribuenti con periodo d'imposta **non** coincidenti con l'anno solare, i versamenti devono avvenire entro l'ultimo giorno del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta (saldo periodo precedente e 1^a rata d'acconto) e l'ultimo giorno dell'undicesimo mese dello stesso periodo d'imposta (2^a rata dell'acconto).*

*A maggior chiarimento, nella Risoluzione è riportata una tabella relativa ai contribuenti con periodo d'imposta **non** coincidente con l'anno solare, dalla quale si evince che per il periodo d'imposta 2019, relativo all'esercizio 1° luglio 2019-30 giugno 2020, è dovuta l'IRAP relativa alla 1^a rata d'acconto, pagata entro il 31 dicembre 2019, e quella relativa alla 2^a rata dell'acconto in pagamento entro il 31 maggio 2020, mentre il **saldo IRAP, previsto entro il 31 dicembre 2020 non è dovuto così come non è definitivamente dovuta e, quindi, è abbonata, la prima rata dell'acconto IRAP per il periodo d'imposta 2020 – esercizio 1° luglio***

2020-30 giugno 2021 – che sarebbe andata in pagamento entro il 31 dicembre 2020.

*Relativamente a detto periodo d'imposta va, quindi, corrisposta soltanto la 2^ rata d'acconto entro il 31 maggio 2021 ed il saldo, calcolato come se fosse stata pagata la 1^rata d'acconto **abbonata**, entro il 31 dicembre 2021.*

TABELLA - CODICI DELLE REGIONI E DELLE PROVINCE AUTONOME

01 Abruzzo	08 Lazio	15 Sardegna
02 Basilicata	09 Liguria	16 Sicilia
03 Bolzano	10 Lombardia	17 Toscana
04 Calabria	11 Marche	18 Trento
05 Campania	12 Molise	19 Umbria
06 Emilia Romagna	13 Piemonte	20 Valle d'Aosta
07 Friuli Venezia Giulia	14 Puglia	21 Veneto

10 - EMOLUMENTI A DIPENDENTI, LAVORATORI AUTONOMI, COLLABORATORI ED AI SOGGETTI (SPORTIVI DILETTANTI) EX ART. 67, COMMA 1, LETT. M), TUIR

10.1 - Generalità

Le società e le asd, così come tutti gli altri soggetti che erogano emolumenti o compensi ai loro dipendenti, collaboratori o ad altri soggetti, assumono fiscalmente la veste di sostituti d'imposta con l'obbligo di operare le ritenute a titolo d'imposta o d'acconto sui compensi erogati e di provvedere, entro termini tassativi, al versamento al fisco delle ritenute effettuate.

Un trattamento particolare venne introdotto dalla L. 25 marzo 1986, n. 80, relativamente alle indennità di trasferta ed ai rimborsi forfettari di spesa erogati per l'attività sportiva dilettantistica e sempreché dette indennità e rimborsi spese fossero contenuti entro i limiti stabiliti dalla medesima legge n. 80/1986.

Allo stesso trattamento agevolativo soggiacevano i premi corrisposti entro il limite massimo giornaliero di L. 100.000, anche in natura, agli stessi atleti in relazione a manifestazioni sportive dilettantistiche all'estero.

Con il comma 4 dell'art. 25 della L. 13 maggio 1999, n. 133, venne introdotto un nuovo trattamento tributario dei compensi corrisposti dalle società dilettantistiche, in sostituzione di quello stabilito dalla predetta legge n. 80/1986.

Le modalità di attuazione della nuova disciplina vennero emanate con l'art. 2 del decreto 26 novembre 1999, n. 473 (G.U. 16 dicembre 1999, n. 294).

Nell'ambito della legge 21 novembre 2000, n. 342, con l'art. 37 sono state recate profonde modifiche al trattamento dei compensi erogati, nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche, dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali, dagli enti di promozione sportiva e dalle società e associazioni che perseguono finalità sportive dilettantistiche.

Ulteriori modifiche sono, poi, state apportate dall'art. 90, comma 3 della legge n. 289/2002.

La disposizione, modificando la lett. m) del comma 1 dell'art. 81 (**ora 67**) del TUIR, ha qualificato tutti i compensi erogati nell'esercizio diretto dell'attività dilettantistica dal CONI, dalle federazioni sportive nazionali e da qualunque altro organismo che persegua finalità sportive dilettantistiche e sia da essi riconosciuto, **redditi diversi**.

Con la disposizione recata dall'art. 90, comma 3, lett. a) della legge n. 289/2002, sono stati ricondotti tra i redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lett. m) del TU.I.R. (indennità di trasferta, rimborsi forfettari di spesa, premi e compensi erogati agli sportivi dilettanti) anche i rapporti di collaborazione aventi carattere amministrativo-gestionale, purché di

natura non professionale, resi in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche, nonché resi, come stabilito, successivamente, dal comma 6 dell'art. 35 del successivo D.L. n. 207 del 30 dicembre 2008, convertito dalla legge n. 14 del 27 febbraio 2009, anche in favore delle federazioni sportive nazionali, delle discipline associate e degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI.

Pertanto, le predette prestazioni di carattere amministrativo-gestionale, regolate da uno specifico contratto di collaborazione, che, comunemente, sono rese nell'ambito societario da addetti alla segreteria, all'amministrazione o alla contabilità e, in genere, alla gestione della società o dell'asd o delle federazioni sportive, ecc., rientrano tra i redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lett. m), del T.U.I.R., **sempreché non rivestano natura professionale.**

Infatti, se la prestazione è resa da un professionista nell'ambito della propria attività professionale (ad esempio, un ragioniere o dottore commercialista che cura la contabilità dell'associazione o della società) il corrispettivo della prestazione stessa va inquadrato tra i redditi di lavoro autonomo di cui all'art. 53, comma I del T.U.I.R.

10.1. 1 – Tracciabilità dei pagamenti

E' opportuno, in questa sede rilevare la disciplina in materia di tracciabilità dei pagamenti

Con i commi da 910 a 914 della legge di bilancio 2018 – legge n. 302 del 29 dicembre 2017 – è stato stabilito che, a far data dal 1° luglio 2018, i datori di lavoro devono corrispondere ai lavoratori la retribuzione, o un anticipo di essa, attraverso una banca o un ufficio postale con uno dei seguenti mezzi:

- a) bonifico sul conto identificato dal codice IBAN indicato dal lavoratore;
- b) strumenti di pagamento elettronici;
- c) pagamento in contanti presso lo sportello bancario o postale dove il datore di lavoro abbia aperto un conto corrente di tesoreria con mandato di pagamento;
- d) emissione di un assegno consegnato direttamente al lavoratore.

Quanto sopra, qualunque sia la tipologia di rapporto di lavoro instaurato. Per rapporto di lavoro si intende ogni rapporto di lavoro subordinato, indipendentemente dalle modalità di svolgimento della prestazione e dalla durata del rapporto, nonché ogni rapporto di lavoro originato da contratti di collaborazione coordinata e continuativa. La

firma apposta dal lavoratore sulla busta paga non costituisce prova dell'avvenuto pagamento della retribuzione.

L'obbligo non sussiste per i rapporti di lavoro instaurati con le pubbliche amministrazioni né per quelli rientranti nell'ambito di applicazione dei contratti collettivi nazionali per gli addetti ai servizi familiari e domestici.

Al datore di lavoro che viola l'obbligo in argomento si applica la sanzione amministrativa pecuniaria consistente nel pagamento di una somma da 1.000,00 a 5.000,00 euro.

Si rende opportuno far rilevare che con il comma 445 della legge di bilancio 2019 - legge n. 145/2018 - sono state inasprite le sanzioni collegate al lavoro irregolare e alla salute e sicurezza sul posto di lavoro. La sanzione del 20% per le violazioni direttamente connesse al lavoro sommerso o irregolare è fissata al 40%; la sanzione del 10% per le violazioni in materia di salute e sicurezza nei posti di lavoro sale al 20%.

Se l'occupazione in nero è fino a 30 giorni, la sanzione sulla quale verrà applicato l'aumento varia da 1.500 a 9 mila euro; se l'occupazione è da 31 a 60 giorni la sanzione sulla quale si applica l'aumento è da 3 mila 18 mila euro; se l'occupazione supera i 60 giorni la sanzione raddoppiabile è da 6 a 36 mila euro.

10.2 - Le società e le associazioni sportive sostituti d'imposta

Obblighi fiscali ben precisi sono posti a carico delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche nel momento in cui erogano emolumenti a:

- a) lavoratori dipendenti;
- b) lavoratori autonomi, professionisti;
- c) collaboratori coordinati e continuativi;
- d) atleti e sportivi dilettanti

10.2.1 - Emolumenti a lavoratori dipendenti

L'associazione/società sportiva che corrisponde ad eventuali dipendenti, prestatori di lavoro subordinato, una retribuzione periodica, di norma mensile, deve:

- 1) aprire la posizione contributiva ai fini previdenziali;
- 2) -assoggettare gli emolumenti stessi ai contributi previdenziali ed assicurativi obbligatori;
- 3) -annotare nel **libro unico del lavoro** - **LUL** - (D.L. n. 112/2008) i dati riferiti ai lavoratori subordinati ed ai collaboratori indicando, oltre al

codice fiscale, la qualifica, il livello, la retribuzione base, l'anzianità, le ore di lavoro, le assenze, le ferie, ecc.. Sono esclusi i soggetti che svolgono l'attività in forma professionale o imprenditoriale quali, ad es. gli amministratori e i sindaci i cui compensi sono attratti nei redditi di natura professionale;

4) -annotare nello stesso libro il numero delle persone a carico di ciascun dipendente e l'ammontare delle detrazioni di legge.

Il LUL sostituisce i libri paga e matricola e, a partire dal 1° gennaio 2017 va tenuto in modalità telematica presso il Ministero del Lavoro (art. 15 D.Lgs. n. 151/2015).

L'art. 40 della legge n. 214 del 22 dicembre 2011 prevede al comma 4, in materia di semplificazioni di tenuta e annotazione del registro dei lavoratori, che il termine per aggiornare il LUL viene spostato dal giorno 16 alla fine del mese successivo a quello di riferimento.

Ai sensi dell'art. 51 del T.U.I.R., il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualsiasi titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro. Non concorrono a formare il reddito i contributi previdenziali ed assistenziali, nonché i contributi di assistenza sanitaria versati dal datore di lavoro o dal lavoratore ad enti o casse aventi esclusivamente fini assistenziali in conformità a disposizioni contrattuali, per un importo non superiore ad euro 3.615,20.

Non concorrono, inoltre, a formare il reddito, tra l'altro:

- le somministrazioni di vitto da parte del datore di lavoro, nonché quelle in mense organizzate dal datore di lavoro o gestite da terzi o fino all'importo complessivo giornaliero di 4 euro aumentato a 8 euro nel caso in cui le stesse siano rese in forma elettronica (*legge di bilancio 2020*). L'importo eccedente costituisce retribuzione imponibile;

- le somme erogate dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti per frequenza di asili nido da parte dei figli, nonché per borse di studio a favore dei medesimi familiari;

- l'utilizzazione delle opere e dei servizi riconosciuti dal datore di lavoro volontariamente o in conformità a disposizioni contrattuali o di accordo o di regolamento aziendale offerti alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti ed ai loro familiari per fini di istruzione, educazione, ricreazione, assistenza sociale, sanitaria e di culto;

- le somme e i servizi e le prestazioni erogate dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per la fruizione, da parte dei familiari dei servizi di educazione e istruzione anche in età prescolare, compresi i servizi integrativi e di mensa ad essi connessi,

nonché per la frequenza di ludoteche e di centri estivi e invernali e per borse di studio a favore dei medesimi familiari, nonché per la fruizione dei servizi di assistenza ai familiari anziani o non autosufficienti a carico (art. 1, comma 190 L. n. 208 del 28 dicembre 2015).

Non concorre a formare il reddito il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se, complessivamente, di importo non superiore nel periodo d'imposta ad € 258,23; se il predetto valore è superiore al citato limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito.

Per gli autoveicoli concessi dal datore di lavoro al lavoratore in uso promiscuo, si assume, quale valore concorrente alla determinazione del reddito, il 25% o del 30% a seconda del tipo di auto, dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15 mila chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico desumibile dalle tabelle ACI, mentre per i fabbricati concessi al lavoratore in locazione, uso o in comodato, si assume la differenza tra la rendita catastale, aumentata delle spese inerenti il fabbricato, e quanto corrisposto per il godimento del fabbricato stesso.

Le indennità percepite per le trasferte fuori del territorio comunale concorrono a formare il reddito per la parte eccedente € 46,48 al giorno, elevate ad € 77,47 per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di trasporto. In caso di rimborso delle spese di alloggio, ovvero di quelle di vitto, o di alloggio e vitto fornito gratuitamente il limite è ridotto di un terzo. Il limite è ridotto di due terzi in caso di rimborso sia delle spese di alloggio che di quelle di vitto. In caso di rimborso analitico delle spese di trasferta fuori del territorio comunale, non concorrono a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto, nonché i rimborsi di altre spese, anche non documentabili, eventualmente sostenute dal dipendente fino all'importo massimo giornaliero di € 15,49 elevate ad € 25,82 per le trasferte all'estero. **Le indennità o i rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale, tranne i rimborsi di spese di trasporto comprovate da documenti provenienti dal vettore, concorrono a formare il reddito.**

Sull'argomento, ha fornito alcuni chiarimenti l'Agenzia delle entrate con la **Ris. n. 26/E del 29 marzo 2010**.

In particolare:

1 - in risposta al quesito se l'importo del ticket restaurant, che supera la soglia di esenzione, possa essere computato ai fini del raggiungimento della franchigia di esenzione dei fringe benefit, pari ad € 258,23, prevista dal comma 3 dell'art. 51, l'Agenzia, precisando che i ticket restaurant

non costituiscono erogazioni in natura, sostiene che l'eccedenza del loro valore nominale "non può essere considerato assorbibile dalla franchigia di esenzione e, quindi, deve concorrere alla formazione del reddito di lavoro dipendente";

2 -circa la valorizzazione dei beni o servizi ceduti al dipendente, acquisiti dal datore di lavoro ad un prezzo ridotto rispetto al valore normale, è stato posto il quesito se il criterio del valore normale possa considerarsi, ai fini della imponibilità a carico del lavoratore, relativo all'effettivo costo sostenuto dal datore di lavoro. L'Agenzia ha ritenuto che "il valore normale di riferimento per i beni e servizi offerti dal datore di lavoro, possa essere costituito dal prezzo scontato che il fornitore pratica sulla base di apposite convenzioni ricorrenti nella prassi commerciale, compresa l'eventuale convenzione stipulata con il datore di lavoro".

Il reddito di lavoro dipendente determinato come sopra riportato, va assoggettato a ritenuta IRPEF a titolo d'acconto dovuta dal lavoratore che lo percepisce, nonché alle relative addizionali regionali e comunali.

La ritenuta varia a seconda dell'ammontare del reddito e le ritenute operate vanno versate dal datore di lavoro-sostituto d'imposta, in via telematica, entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui è stata corrisposta la retribuzione.

Entro il 28 febbraio dell'anno successivo a quello cui si riferiscono le retribuzioni erogate e le ritenute effettuate, il sostituto d'imposta deve provvedere a operare il conguaglio IRPEF relativamente all'ammontare globale delle retribuzioni erogate a ciascun dipendente.

Gli emolumenti erogati nell'anno vanno certificati con il CU – Certificato Unico – che deve essere inviato a ciascuno dei sostituiti entro il 16 marzo; entro lo stesso termine i dati contenuti nel CU devono essere inviati all'Agenzia delle entrate.

La asd/ssd – sostituto d'imposta - è tenuta a presentare entro il **31 ottobre**, sempre in via telematica, la dichiarazione dei sostituti d'imposta - Mod. 770 - nella quale devono essere indicati, i dati contenuti nelle certificazioni e, cioè, tutti gli emolumenti erogati a ciascun dipendente, l'ammontare globale delle ritenute operate, nonché l'ammontare dei contributi previdenziali.

10.2.2 - Emolumenti a lavoratori autonomi

Le associazioni sportive che si avvalgono delle prestazioni di lavoratori autonomi che svolgono abitualmente la loro attività professionale (avvocati, medici, ingegneri, architetti, dottori commercialisti, ecc.)

corrispondono agli stessi, per le prestazioni ricevute, un emolumento previa regolare fattura rilasciata dal professionista e devono assoggettare l'emolumento stesso alla ritenuta d'acconto IRPEF.

Le spese relative a prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande in pubblici esercizi devono essere, ancorchè a piè di lista e documentate, esposte in fattura e assoggettate ad IVA.

L'art. 10 del D.Lgs. n. 175 del 21 novembre 2014 ha modificato la disciplina recata dall'art. 54 del TUIR riguardante il trattamento delle spese di vitto e alloggio sostenute dal committente per conto del professionista che, prima dell'emanazione del citato decreto, dovevano essere, comunque, addebitate in fattura per essere integralmente deducibili.

La nuova disposizione prevede che le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente non costituiscono compensi in natura per il professionista.

Con la vigente disposizione, pertanto, il professionista **non dovrà e non potrà** più riaddebitare in fattura il costo delle predette prestazioni sopportate direttamente dal committente essendo completamente irrilevante, ai fini della determinazione del proprio reddito, il valore corrispondente alle prestazioni e somministrazioni in argomento e, per il committente, la deducibilità del costo sostenuto per il servizio alberghiero e/o di ristorazione non sarà più subordinata alla ricezione della parcella del professionista e dipenderà dalle regole ordinariamente applicabili alle rispettive categorie reddituali.

Per espressa previsione della norma il secondo periodo del comma 5 dell'art. 54 del TUIR si applica **solo** alle *“prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente”*. Di conseguenza il nuovo regime, come chiarito nella Circolare n. 31/E del 30 dicembre 2014, *“non trova applicazione nell'ipotesi in cui tali prestazioni e somministrazioni siano acquistate dal lavoratore autonomo e analiticamente addebitate in fattura al committente, né nell'ipotesi di prestazioni diverse, quali, ad esempio le spese di trasporto, ancorchè acquistate direttamente dal committente”*.

L'art. 7-quater, comma 5, del D.L. n. 193/2016, convertito in Legge n. 225 del 1° dicembre 2016, ha, però, incluso tra le spese deducibili dal reddito di lavoro autonomo anche quelle relative alle spese di viaggio e trasporto, sostenute direttamente dal committente, a decorrere dal 1° gennaio 2017.

La ritenuta va operata all'atto del pagamento con l'aliquota del 20%.

Per quanto riguarda la deducibilità delle spese in argomento da parte del committente, la Circolare dell'Agazia precisa che le spese medesime sono **integralmente** deducibili in capo al committente, non operando nei suoi confronti il limite di deducibilità del 75%, fermo restando il presupposto dell'inerenza delle stesse spese rispetto all'attività del committente.

Sulle stesse somme grava l'IVA con l'aliquota del 22%.

Particolare disciplina ai fini IVA è prevista per le prestazioni rese nell'esercizio delle professioni ed arti sanitarie che, ai sensi dell'art. 10, punto 18 del DPR n. 633/72, sono esenti dall'imposta.

A tale riguardo, si registrano due Risoluzioni dell'Agazia delle entrate del 13 aprile 2007, n. 70/E e n. 96/E del 17 ottobre 2012, con le quali è stato precisato che i massofisioterapisti in possesso di un titolo conseguito in base ad un corso di formazione biennale non sono riconducibili ai profili professionali sanitari delineati dal competente Ministero della Sanità e che, pertanto, alle prestazioni da essi rese non possa essere applicato il regime di esenzione IVA, mentre l'esenzione stessa è applicabile alla figura del fisioterapista.

Infatti, precisa l'Agazia delle entrate, il diploma di massofisioterapista conseguito prima dell'entrata in vigore della legge n. 42 del 1999 con formazione triennale è equipollente alla professione di fisioterapista mentre i possessori di un titolo di massofisioterapista conseguito dopo l'entrata in vigore della medesima legge n. 42/99, al termine dei corsi di durata biennale o triennale non possono usufruire, in caso di emissione di documentazione fiscale per la prestazione resa, dell'esenzione IVA prevista dal D.M. n. 15 maggio 2002.

Le ritenute vanno versate dalla società o dall'asd che le ha operate, entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui è stato corrisposto l'emolumento.

Gli emolumenti, per i quali deve sussistere regolare fattura, vanno contabilizzati normalmente alla stregua di qualsiasi altro costo. Ovviamente, i soggetti che optano per la legge n. 398/1991, non tenuti alla contabilità, dovranno limitarsi a conservare i documenti di spesa numerandoli cronologicamente.

Anche gli emolumenti in questione devpono essere certificati con CU nei tempi e nei modi di cui al precedente punto 10.2.1.

Con i commi 166 e 167 dell'art. 1 della legge di Bilancio 2017, 11 dicembre 2016, n. 232, a decorrere dal 2017, per i lavoratori autonomi titolari di posizioni fiscali ai fini dell'IVA, iscritti alla Gestione Separata INPS, che non risultano iscritti ad altre gestioni di previdenza

obbligatoria né pensionati, l'aliquota contributiva è stabilita nella misura del 25,72%.

10.2.3 - Emolumenti a collaboratori coordinati e continuativi

Le società e le asd spesso erogano compensi a soggetti che prestano la loro attività presso l'associazione/società stessa senza essere dipendenti, senza cioè che sussista un vincolo di subordinazione.

Il rapporto di lavoro che viene a determinarsi tra questi soggetti e l'ente sportivo assume, spesso, la natura del rapporto di collaborazione coordinata e continuativa, ed è assimilato, ai sensi dell'art. 50, comma 1, lett. c-bis del T.U.I.R., al reddito di lavoro dipendente.

Il reddito derivante dai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa in argomento è costituito dall'ammontare dei compensi in denaro o in natura percepiti dal collaboratore nel periodo d'imposta, con esclusione delle somme documentate e rimborsate per spese di viaggio, alloggio e vitto relative alle prestazioni effettuate fuori del territorio comunale.

Ai fini della determinazione dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, si applicano le medesime disposizioni previste per la determinazione dei redditi di lavoro dipendente.

Del pari, i compensi derivanti da tali rapporti sono assoggettati alle ritenute d'imposta, proprie dei redditi di lavoro dipendente, con obbligo di conguaglio di fine anno sia per l'IRPEF che per le addizionali regionali e comunali e con l'obbligo, entro il 28 febbraio dell'anno successivo, del rilascio della certificazione dell'avvenuta effettuazione delle ritenute da parte del sostituto d'imposta.

Con la Circ. Min. 16 novembre 2000, n. 207/E, il Dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze ha chiarito che la non tassabilità dei rimborsi spese ai collaboratori in argomento è ammessa unicamente per le trasferte effettuate **fuori** della sede di lavoro e non per quelle fuori del domicilio fiscale del collaboratore. In definitiva, gli eventuali rimborsi delle spese sostenute per il raggiungimento del posto di lavoro costituiscono reddito imponibile per il collaboratore.

L'assimilazione ai redditi di lavoro dipendente lascia, però, inalterato il rapporto ai fini previdenziali, in quanto rimane l'assoggettabilità alla gestione separata INPS.

Il contributo alla gestione separata INPS dovuto relativamente ai contratti di collaborazione coordinata e continuativa ovvero ai contratti a progetto, stipulati ai sensi del D.Lgs. n. 276/2003, deve essere versato

entro il giorno 16 del mese successivo a quello al quale si riferiscono i compensi.

Per i soggetti senza partita IVA, non iscritti ad altre forme di previdenza, l'aliquota della contribuzione ammonta, per il 2020, al 34,23% o, al 33,72% se non è prevista la contribuzione aggiuntiva.

Per gli iscritti ad altre forme di previdenza o pensionati l'aliquota è del 24%. Per gli autonomi con partita IVA, iscritti alla Gestione Separata INPS, che non risultano iscritti al altre gestioni previdenziali, l'aliquota dal 2020 è stabilita nella misura del 25,72%.

I contributi alla Gestione Separata INPS sono per i 2/3 a carico dell'azienda e per 1/3 a carico del collaboratore.

Come precisato nella C.M. n. 207/E, del 2000, i contratti di collaborazione potranno riguardare anche attività manuali e non più soltanto le attività artistiche o professionali.

10.2.3.1 - I contratti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale.

Il compenso percepito dai soggetti che hanno stipulato con la ssd o l'asd un contratto di collaborazione coordinata e continuativa **avente carattere amministrativo-gestionale, semprechè non abbia natura professionale**, per la prestazione resa, è ricondotto, per effetto della disposizione modificativa introdotta dal comma 3 dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002, tra i redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lett. m), del T.U.I.R. ai quali si applica la disciplina agevolativa di cui all'art. 69, comma 2 dello stesso T.U.I.R..

In sostanza, anche detti compensi sono esenti fino a 10.000 euro; quelli ricompresi tra 10.001 e 30.658,28 euro sono assoggettati alla ritenuta IRPEF del 23% (primo scaglione di reddito), maggiorata delle addizionali regionali e comunali mentre gli importi superiori sono assoggettati alle stessa ritenuta IRPEF ma a titolo d'acconto.

10.3 - Disciplina dei compensi corrisposti dagli enti sportivi nell'esercizio diretto di attività sportiva

L'art. 37 della L. 21 novembre 2000, n. 342, pubblicata nel S.O. n. 194 alla G.U. 25 novembre 2000, n. 276, ha apportato profonde modifiche alla disciplina dei compensi corrisposti dalle società, dalle associazioni e dagli enti sportivi, fornendo un impianto normativo completamente diverso dal precedente.

L'art. 37 della legge n. 342/2000, con il comma 1, lett. c), ha inserito tra i **redditi diversi** le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi erogati **“nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche”**.

I predetti compensi, pertanto, vengono classificati tra i redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lett. m), del T.U.I.R..

La disposizione qualifica tutti i compensi erogati nell'esercizio diretto dell'attività dilettantistica dal CONI, dalle federazioni sportive nazionali e da qualunque altro organismo che persegua finalità sportive dilettantistiche e sia da essi riconosciuto, **redditi diversi**.

Come rilevato nel precedente punto 10.1, con la disposizione recata dall'art. 90, comma 3, lett. a) della legge n. 289/2002, sono stati ricondotti tra i redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lett. m) del T.U.I.R. (indennità di trasferta, rimborsi forfetari di spesa, premi e compensi erogati agli sportivi dilettanti) anche i rapporti di collaborazione aventi carattere amministrativo-gestionale, purché di natura non professionale, resi in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche, nonché resi, come stabilito dal comma 6 dell'art. 35 del successivo D.L. n. 207 del 30 dicembre 2008, convertito dalla legge n. 14 del 27 febbraio 2009, anche in favore delle federazioni sportive nazionali, delle discipline associate e degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI.

Pertanto, le predette prestazioni di carattere amministrativo-gestionale, regolate da uno specifico contratto di collaborazione, che, comunemente, sono rese nell'ambito societario da addetti alla segreteria, all'amministrazione o alla contabilità e, in genere, alla gestione della società o dell'asd o delle federazioni sportive, ecc., rientrano tra i redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lett. m) del T.U.I.R., **sempreché non rivestano natura professionale**.

Infatti, se la prestazione è resa da un professionista nell'ambito della propria attività professionale (ad esempio, un ragioniere o dottore commercialista, iscritto all'Albo professionale), che cura la contabilità dell'associazione o della società, il corrispettivo della prestazione stessa va inquadrato tra i redditi di lavoro autonomo di cui all'art. 53, comma 1 del T.U.I.R.

10.3.1 - I compensi corrisposti nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche - Evoluzioni interpretative

Ad una prima lettura del comma 1, lett. c) dell'art. 37 della legge n. 342/2000 e della Circolare n. 207/E del 16 dicembre 2000, si ebbero, subito, notevoli perplessità in ordine al trattamento tributario dei compensi (indennità di trasferta, rimborsi forfetari di spesa, ecc.) corrisposti a tutti quei soggetti (dirigenti sportivi di società e/o degli enti sportivi) che con la loro attività di volontariato e, quindi, essenzialmente gratuita, permettono alle predette società ed enti la realizzazione dei propri fini istituzionali anche attraverso attività amministrative o di gestione senza alcun vincolo di subordinazione o senza alcun rapporto di collaborazione.

Trattasi di quei soggetti, indispensabili alla vita delle società, del CONI, delle federazioni sportive nazionali, degli enti di promozione sportiva e delle strutture periferiche degli enti stessi, che con la loro attività volontaristica, remunerata soltanto, e non sempre, con rimborsi spese di minima entità, fanno sì che possa essere esplicata tutta l'attività sportiva dilettantistica senza interventi economici dello Stato.

L'interpretazione ministeriale che portava ad escludere detti compensi dal trattamento agevolato, prescindeva da una corretta interpretazione lessicale della norma.

Infatti, la frase « ... i compensi erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche dal CONI ... » non può che riferirsi ai compensi erogati dal CONI e dagli altri enti e società nell'esercizio diretto dell'attività sportiva dilettantistica posta in essere dagli stessi enti e società.

L'interpretazione ministeriale, invece, attribuiva l'esercizio diretto al percipiente cosicché, sempre secondo il Dipartimento delle entrate, rientravano tra i compensi agevolati solo quelli corrisposti a quei soggetti (atleta, arbitro, ecc.) che direttamente esercitano l'attività sportiva dilettantistica, escludendo così coloro che, con la loro attività, fanno sì che le società e gli enti possano esercitare direttamente l'attività sportiva.

In definitiva, sovvertendo la *ratio* della legge, venivano ad essere agevolati soltanto coloro che fanno «fisicamente» attività sportiva e che, seppure minimamente, sono remunerati per farla, mentre coloro che permettono con la loro attività lo svolgimento dell'attività sportiva, erano esclusi dall'agevolazione.

Sull'argomento, però, l'Agenzia delle Entrate, anche su sollecitazione del CONI che, con nota del 22 gennaio 2001, aveva chiesto chiarimenti in ordine all'individuazione dell'ambito di applicazione della norma, con riferimento, in particolare, al concetto di «esercizio diretto di attività

sportive dilettantistiche», ebbe ad esprimere, con la **Circ. n. 34/E del 26 marzo 2001**, un punto di vista di più largo respiro a favore del volontariato dilettantistico.

In particolare, sul punto, così si è pronunciata l'Agenzia delle Entrate:

«Con la locuzione “esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche” il legislatore ha voluto delimitare l'ambito di applicazione della disciplina in esame, escludendo, in sostanza dal trattamento fiscale agevolato i compensi corrisposti per lo svolgimento di attività contabili ed amministrative in quanto non direttamente finalizzate alla realizzazione delle manifestazioni sportive dilettantistiche.

Pertanto, con l'espressione esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche si è voluto ricondurre nel regime agevolativo i compensi corrisposti ai soggetti che partecipano direttamente alla realizzazione della manifestazione sportiva a carattere dilettantistico.

La disposizione è riferita, cioè, a tutti quei soggetti le cui prestazioni sono funzionali alla manifestazione sportiva dilettantistica, determinandone, in sostanza, la concreta realizzazione, ivi compresi coloro che nell'ambito e per effetto delle funzioni di rappresentanza dell'associazione di norma presenziano all'evento sportivo.

Sono, pertanto, da considerare, in primo luogo corrisposti nell'esercizio diretto dell'attività sportiva dilettantistica, i compensi erogati agli atleti dilettanti, agli allenatori, ai giudici di gara, ai commissari speciali che durante le gare o manifestazioni, aventi natura dilettantistica, devono visionare o giudicare l'operato degli arbitri.

Rientrano, quindi, nella disciplina di cui alla lett. m) dell'art. 81 (ora 67) del T.U.I.R., tutti i compensi corrisposti a quei soggetti che, nella qualità di dirigenti dell'associazione, di solito presenziano direttamente a ciascuna manifestazione consentendone, di fatto, il regolare svolgimento.

Trattasi di compensi, quali le indennità di trasferta o i rimborsi di spesa, corrisposti a figure dirigenziali, non legati con l'ente erogante da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, che svolgono funzioni non retribuite in base a norme organizzative interne, ma indispensabili alla realizzazione della manifestazione sportiva dilettantistica, nel senso che le stesse, come già precisato, concorrono a garantire la concreta realizzazione di ciascun evento sportivo.

Al contrario, il presupposto dell'agevolazione fiscale in argomento non è configurabile in capo a soggetti che a beneficio delle associazioni svolgono mera attività amministrativa.

Si precisa, infine, che per la riconducibilità dei compensi in argomento nell'ambito applicativo dell'art. 81 (ora 67), comma 1, lett. m) del T.U.I.R., è necessario il concorso di due condizioni:

a) -deve trattarsi di uno dei soggetti come sopra individuati (requisito soggettivo);

b) -la manifestazione sportiva deve essere a carattere dilettantistico (requisito oggettivo).

Non possono conseguentemente essere considerati redditi diversi di cui all'art.81, comma 1, lett. m) del T.U.I.R. i compensi corrisposti all'arbitro (dilettante) nel caso in cui diriga una gara professionistica.

Del pari, non possono essere inclusi nella disciplina di cui trattasi i compensi corrisposti all'atleta professionista nell'ipotesi in cui si veda impegnato in una manifestazione sportiva dilettantistica».

Con successiva **Circ. n. 39/E del 3 aprile 2001**, l'Agenzia delle Entrate si è espressa in relazione alle modalità di esposizione dei compensi in argomento nel modello UNICO, precisando che i soggetti che li percepiscono «sono tenuti alla compilazione del modello UNICO, quando:

- *le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi di cui all'art. 81, comma 1, lett. m) del T.U.I.R., superino complessivamente la soglia dei 50 milioni di lire (euro 28.158,28);*

- *le anzidette somme, pur non superando il limite dei 50 milioni di lire (euro 28.158,28), non costituiscono l'unico reddito del soggetto percipiente. In presenza di altri redditi, infatti, le somme corrisposte nell'esercizio diretto dell'attività sportiva dilettantistica, assoggettate a ritenuta alla fonte a titolo di imposta, devono essere evidenziate in sede di dichiarazione dei redditi ai fini della determinazione dell'aliquota per scaglioni di reddito applicabile ai sensi dell'art. 25 della L. 13 maggio 1999, n. 133, come modificato dall'art. 37 della citata legge n. 342/2000.*

Non sono, invece, tenuti alla compilazione del Mod. UNICO i soggetti che, nel periodo d'imposta, hanno percepito esclusivamente le somme di cui all'art. 81, (ora 67) comma 1, lett. m) del T.U.I.R., ricomprese:

- *nella quota esente - 10 milioni di lire (elevata, dal gennaio 2018, a euro 10.000), ovvero*

- *nella fascia di reddito assoggettata a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta, nell'ipotesi in cui le predette somme costituiscano l'unico reddito del soggetto percipiente».*

Sempre sull'argomento è tornata l'Agenzia delle entrate con la **Ris.n. 142/E del 10 ottobre 2001**, affermando che gli eventuali compensi derivanti da attività sportive dilettantistiche svolte in Italia da un

soggetto non residente sono imponibili nel nostro Paese e, poiché gli emolumenti per attività sportive dilettantistiche sono ricompresi tra i redditi diversi di cui all'art.81 (*ora 67*), comma 1, lett. m) del T.U.I.R., gli atleti non residenti che percepiscono compensi per attività sportive dilettantistiche svolte in Italia devono adempiere agli obblighi relativi a tali redditi presentando, tra l'altro, la dichiarazione dei redditi in Italia qualora i compensi in argomento superino nell'anno il limite di lire 50 milioni, pari a 25.822,84 euro (**limite elevato dal 1° gennaio 2018, ad euro 30.658,28**). L'obbligo non sussiste per gli importi inferiori.

«Il nuovo impianto normativo, afferma l'amministrazione finanziaria, dato dal citato art. 37 della legge n. 342/2000 (con il quale è stata apportata modifica al comma 4 dell'art. 25 della legge n. 133/1999) disciplina interamente il trattamento tributario dei redditi in questione senza fare alcuna distinzione, ai fini dell'applicazione del nuovo regime, circa la condizione di cittadino residente o straniero del soggetto percettore».

Come sopra riportato, a seguito del disposto di cui all'art. 90, comma 3 e, poi, del comma 6 dell'art. 35 del D.L. n. 207/2008, convertito dalla legge n. 14/2009, sono stati riportati nella disciplina recata dall'art. 67, comma 1, lett. m), anche i *“rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo e gestionale di natura non professionale, resi in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche, delle federazioni sportive nazionali, delle discipline associate e degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI”*.

L'art. 35, comma 5 del citato D.L. n. 207/2008 ha, poi, fornito interpretazione autentica delle parole **“esercizio diretto dell'attività dilettantistica”** di cui all'art. 67, comma 1, lett. m) T.U.I.R., traducendo in norma quanto già manifestato dall'Agenzia delle entrate con la **26 Ris. n. 34/E del marzo 2001** ed affermando che nelle parole **“esercizio diretto della attività dilettantistica”** sono **“ricomprese la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva dilettantistica”**.

Su quest'ultimo chiarimento l'Agenzia ha, poi, precisato, con la **Ris. n. 38/E del 17 maggio 2010**, che vanno ricompresi nella norma agevolativa *anche i soggetti che non svolgono un'attività durante la manifestazione, ma rendono le prestazioni indicate - formazione, didattica, preparazione e assistenza all'attività sportiva dilettantistica - a prescindere dalla realizzazione di una manifestazione sportiva*. *“In sostanza, prosegue la Risoluzione, l'intervento normativo ha ampliato il novero delle prestazioni riconducibili nell'ambito dell'esercizio diretto di attività*

sportive dilettantistiche nonché, di conseguenza, quello dei soggetti destinatari del regime di favore.....eliminando, di fatto, il requisito del collegamento fra l'attività resa dal percipiente e l'effettuazione della manifestazione sportiva”

Resta, comunque, inteso che tutti i compensi erogati da asd e ssd non lucrative, fruiscono del trattamento agevolato a condizione che:

- 1) l'asd o ssd sia regolarmente riconosciuta dal CONI con l'iscrizione nel Registro;
- 2) che il soggetto percettore rivesta mansioni necessarie per lo svolgimento delle attività sportive dilettantistiche,
- 3) che il soggetto percettore non espliciti, nell'ambito del contratto di cococo, attività professionale.

Per tutti i compensi, compresi quelli derivanti da contratti di cococo, necessita inoltre (Circolare n. 34/E del 2001) che sussistano entrambe le seguenti condizioni:

- a) presenza del requisito soggettivo del dilettantismo sia per il soggetto erogante (asd/ssd) sia per il soggetto percipiente (atleta, giudice di gara, dirigente, ecc.);
- b) la manifestazione sportiva deve essere a carattere dilettantistico (requisito oggettivo).

Per completezza di trattazione, tenuto conto del disposto di cui al successivo comma 367 dell'art. 1 della legge di bilancio 2018, che ha elevato a 10.000 euro annui l'ammontare del compenso non assoggettato a tassazione, si riporta di seguito il trattamento cui soggiacciono i compensi in argomento:

- fino a 10.000 euro annui nessuna imposta;
- oltre 10.000 euro e fino ad euro 30.658,28 si applica la ritenuta a titolo d'imposta IRPEF nella misura fissata per il primo scaglione di reddito dall'art. 11 del TUIR - 23% -, oltre alle addizionali comunali e regionali;
- oltre euro 30.658,28 si applica la ritenuta di cui sopra ma a titolo d'acconto, nonché le addizionali comunali e regionali.

10.3.1.1 - Disciplina ai fini previdenziali - La Circolare dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro del 1° dicembre 2016, n. 1 -

Va opportunamente evidenziato che la normativa assume rilevanza anche ai fini assistenziali e previdenziali trattandosi di redditi qualificati legislativamente “diversi” e non assoggettabili, quindi, per

effetto dei commi 22 e seguenti dell'art. 2 della legge n. 335 dell'8 agosto 1995, alle ritenute previdenziali e assistenziali.

In definitiva, i compensi di cui all'art. 67, comma 1, lett. m) del T.U.I.R., ivi compresi quelli derivanti da rapporti di collaborazione aventi natura amministrativa-gestionale, non sono assoggettabili ai contributi previdenziali della Gestione separata INPS in quanto redditi diversi. In tal senso la Circolare INPS n. 43 del 26 febbraio 2003 che ha, peraltro, confermato l'indirizzo in precedenza assunto con la Circolare n. 32 del 7 febbraio 2001.

Con Circolare n. 18 del 9 novembre 2009, l'ENPALS, a seguito dell'emanazione delle disposizioni di cui all'art. 35, comma 5 del D.L. n. 207/2008, è tornata sull'argomento in relazione ai compensi ex art. 67, comma 1, lett. m), del T.U.I.R., percepiti da direttori tecnici, massaggiatori e istruttori presso organismi sportivi.

“In proposito, afferma l'ENPALS, si precisa che - anche sulla scorta dei chiarimenti forniti dal Ministero del Lavoro, della Salute e delle Politiche Sociali in ordine alla corretta interpretazione del citato art. 35, comma 5 - per la connotazione della nozione di, esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche, di cui all'art. 67, comma 1, lett. m) del T.U.I.R., non assume alcuna rilevanza la circostanza che le attività medesime siano svolte nell'ambito di manifestazioni sportive ovvero siano a queste ultime funzionali. In linea con quanto precisato nell'ambito della citata novella legislativa, rientra, pertanto, nella predetta nozione qualsiasi attività di formazione, didattica, preparazione ed assistenza svolta nell'ambito dell'attività sportiva dilettantistica”.

Il Ministero del Lavoro, con la nota n. 25/0010265 del 9 giugno 2010, diretta al Consiglio Nazionale dell'Ordine dei Consulenti del lavoro, ha precisato che *“i compensi erogati per le collaborazioni di cui all'art. 90 della L. n. 289/2002 (e di cui all'art. 61, comma 3, D.Lgs. n. 276/2003) sono soggetti alla disciplina fiscale e previdenziale dei “redditi diversi” di cui all'art. 67, lett. m) del T.U.I.R.. Per tali collaborazioni è prevista:*

1 - -dal punto di vista fiscale, la tassazione secondo le seguenti modalità....omissis...

2 - l'assenza di obbligo di contribuzione previdenziale”.

I compensi in argomento non sono assoggettati all'obbligo contributivo dell'assicurazione antinfortunistica di cui all'art. 5 del D.Lgs. n. 38/ 2000, come ha precisato l'INAIL con nota del 2 maggio 2001 e, confermato, successivamente, con nota n. Ad/126/03 del 19 marzo 2003.

Inoltre, per quanto concerne i rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, questi sono esclusi dalla disciplina prevista per la contrattualistica a progetto ai sensi dell'art. 61, comma 3 del D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276 (cd. "legge Biagi").

Il citato art. 61, infatti, esclude dal campo di applicazione della medesima legge, " i rapporti e le attività di collaborazione coordinata e continuativa comunque rese e utilizzate ai fini istituzionali in favore delle associazioni e società sportive dilettantistiche affiliate alle federazioni sportive nazionali, alle discipline associate e agli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI, come individuate e disciplinate dall'art. 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289".

Con la disposizione introdotta dal comma 6 dell'art. 35 della legge n. 14/2009, l'esclusione opera anche per i rapporti resi a favore delle federazioni sportive nazionali.

Con Circolare n. 1 del 1° dicembre 2016, n. 1, dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro, avente ad oggetto "Società ed associazioni sportive dilettantistiche - vigilanza - indicazioni operative" sono state fornite interessanti indicazioni al riguardo che si riportano di seguito integralmente.

"Il trattamento, ai fini previdenziali, dei compensi erogati dalle associazioni sportive dilettantistiche e dalle società sportive dilettantistiche presenta da sempre aspetti che meritano di essere chiariti, in quanto continuano a dar luogo in sede applicativa a numerosi contenziosi.

Le attività ispettive condotte, negli ultimi anni, dall'INPS e dal Ministero del lavoro sui diversi soggetti del mondo sportivo hanno spesso evidenziato l'utilizzo della norma agevolativa da parte di soggetti che non ne avevano titolo, ma hanno fatto anche emergere la necessità di chiarimenti volti a definire con precisione i casi in cui trova applicazione l'art. 67, comma 1, lett. m) del TUIR.

Le stesse pronunce, sia in sede amministrativa che giurisprudenziali, originate dalle opposizioni ai verbali di accertamento, sono state spesso contraddittorie, non fornendo una indicazione univoca in merito ai criteri da utilizzare.

Ciò premesso, facendo seguito alle indicazioni già fornite dal Ministero del Lavoro con nota del 21 febbraio 2014, prot. N. 4036, i cui contenuti si richiamano integralmente, si ritiene opportuno precisare quanto segue.

In primo luogo va ricordato che i rapporti di collaborazione nel mondo dello sport dilettantistico trovano la loro disciplina nell'art. 90 della L. n. 289/2002 e modificazioni, nel D.L. n. 136/2014 (convertito dalla L. n.

186/2014), nell'art. 67, comma 1 lett. m), del TUIR, nonché nel D. Lgs. n. 81/2015, che costituiscono gli unici riferimenti normativi per definire il trattamento fiscale previdenziale di tali rapporti unitamente alle regole dettate dalla L. n. 91 del 1981 per lo sport professionistico.

L'esame delle norme sopra citate consente di affermare che la volontà del Legislatore in questi ultimi anni è stata certamente quella di riservare ai rapporti di collaborazione sportivo-dilettantistici una normativa speciale, volta a favorire e ad agevolare la pratica dello sport dilettantistico, rimarcando le specificità di tale settore che contempla anche un trattamento differenziato rispetto alla disciplina generale che regola i rapporti di lavoro.

Venendo al merito di tali rapporti è necessario, preliminarmente, porre l'attenzione su due aspetti:

1. qualifica del soggetto che eroga il compenso;
2. natura delle prestazioni svolte dal collaboratore.

Sul primo punto sono di supporto le pronunce della Corte di appello di Milano (sentenza n. 1172/14 del 10 dicembre 2014) e della Direzione interregionale del lavoro di Napoli (decreto del 29 ottobre 2015) che hanno posto l'attenzione sul soggetto erogante, ribadendo che per l'applicazione del regime agevolativo ciò che conta è che le collaborazioni vengano svolte a favore di organismi che perseguono finalità sportive dilettantistiche **riconosciuti dal CONI**.

Pertanto, non solo è necessario che siano perseguite finalità sportive dilettantistiche, ma che il soggetto erogante deve essere anche **ricosciuto dal CONI**.

Nell'ambito del mondo sportivo perseguono certamente tali finalità il CONI, le federazioni sportive Nazionali, le Discipline sportive Associate e gli Enti di Promozione Sportiva; per quanto riguarda, invece, le singole associazioni sportive dilettantistiche e le società sportive dilettantistiche, occorre avere riguardo ad ulteriori aspetti.

Come noto le agevolazioni sono applicabili unicamente alle ASD e SSD che perseguono finalità sportive-dilettantistiche **senza fine di lucro**.

Per l'individuazione di tali soggetti il legislatore ha affidato al CONI la funzione di unico certificatore della effettiva attività sportiva svolta dalle società e dalle associazioni sportive dilettantistiche (art. 7 del D.L. n. 136/2004, convertito dalla L. n. 186/2004).

Tale certificazione attualmente avviene attraverso l'iscrizione delle ASD e delle SSD al registro delle società sportive che è stato oggetto di una profonda revisione, fortemente voluta dal CONI per eliminare quei fenomeni di elusione spesso riscontrati in sede di verifica.

Gli accorgimenti adottati dal CONI a seguito di un approfondito confronto con l'INPS e con l'Agenzia delle entrate, hanno reso il registro strumento idoneo a certificare la natura dell'associazione/società sportiva e l'effettiva attività sportiva svolta sotto il controllo dei soggetti affiliati (FSN, DSA, EPS).

*La corretta individuazione dei soggetti (ASD, SSD) eroganti, attraverso il registro delle società sportive, **costituisce condizione principale per l'applicazione del regime agevolativo**; ciononostante è altresì necessario che, successivamente, si proceda alla valutazione dei singoli collaboratori.*

Le prestazioni sono analiticamente indicate dal legislatore attraverso l'art. 67 del TUIR e le norme successive che ne hanno definito con precisione i limiti.

L'art. 67, comma 1 lett. m) del TUIR, riconduce tra i redditi diversi - e quindi non assoggettabili a contribuzione - "le indennità di trasferta, i rimborsi forfettari di spesa, i premi e i compensi erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche dal CONI, dalle Federazioni Sportive Nazionali, dagli Enti di promozione e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegua finalità sportive dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto. Tale disposizione si applica anche ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo gestionale di natura non professionale resi in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche".

*La norma successiva (l'art. 35, comma 5 del D.L. n. 207/2008, convertito da L. n. 14/2009) ha successivamente chiarito il concetto di 'esercizio diretto di attività sportiva' precisando che in tale ambito rientrano **non solo le prestazioni rese per la partecipazione a gare e/o manifestazioni sportive, ma anche tutte quelle relative allo svolgimento delle attività dilettantistiche di formazione, di didattica, di preparazione e di assistenza intese nell'accezione più ampia del termine attività sportiva**'.*

Su tale argomento è intervenuta anche l'Agenzia delle entrate la quale ha chiarito che in questa tipologia possono essere ricompresi i compensi erogati ai soggetti che svolgono attività di formazione, didattica, preparazione e assistenza all'attività sportiva dilettantistica, ossia di soggetti che non svolgono una attività durante la manifestazione, ma rendono le prestazioni indicate a prescindere dalla realizzazione dell'attività sportiva.

Sulla base di questi chiarimenti normativi e di prassi è possibile avere un quadro di riferimento per definire le prestazioni che rientrano nell'art. 67

del TUIR ma è necessario, in sede di accesso, verificare, sulla base delle indicazioni fornite dalle singole Federazioni che attuano riconoscimento della ASD/SSD, quali sono le attività necessarie per garantire l'avviamento e la promozione dello sport e le qualifiche dei soggetti che devono attuare tali attività.

A solo titolo di esempio è possibile citare; gli istruttori, gli addetti al salvamento nelle piscine, i collaboratori amministrativi e ogni altra figura espressamente prevista dai regolamenti federali per lo svolgimento dell'attività.

Appare opportuno chiarire che la qualifica acquisita, attraverso specifici corsi di formazione tenuti dalle federazioni, dai soggetti che svolgono le mansioni sopraindicate (qualifica di istruttore, allenatore, addetto al salvamento, ecc.) non rappresenta in alcun modo un requisito, da solo sufficiente, per ricondurre tali compensi tra i redditi di lavoro autonomo, non essendo tale qualifica requisito di professionalità, ma unicamente requisito richiesto dalla federazione di appartenenza per garantire un corretto insegnamento della pratica sportiva.

Pertanto, sulla base delle considerazioni sopra esposte, alla luce della normativa vigente, appare chiaro che l'applicazione della norma agevolativa che riconduce tra i redditi diversi le indennità erogate ai collaboratori è consentita solo al verificarsi delle seguenti condizioni:

1- -che l'associazione/società sportiva dilettantistica sia regolarmente riconosciuta dal CONI attraverso l'iscrizione nel registro delle società sportive;

2 - -che il soggetto percettore svolga mansioni rientranti, sulla base dei regolamenti e delle indicazioni fornite dalle singole federazioni, tra quelle necessarie per lo svolgimento delle attività sportivo-dilettantistiche, così come regolamentate dalle singole federazioni.

*In tale ottica, le qualifiche acquisite dai singoli soggetti attraverso appositi corsi di formazione promossi dalle singole federazioni, nonché la loro iscrizione in albi o elenchi tenuti dalle Federazioni o dal CONI attestanti la capacità di esercitare determinate attività di formazione, **non** possono essere considerati di per sé elementi per ricondurre i redditi percepiti da tali soggetti tra quelli aventi 'natura professionale'.*

Da ultimo, si ricorda che la stessa regolamentazione prevista dal decreto legislativo n. 15/2016, in attuazione della direttiva 2013/755/UE del Parlamento europeo, relativa al riconoscimento delle qualifiche professionali, che attribuisce al CONI la competenza per il riconoscimento 'delle professioni di maestro di scherma, allenatore, preparatore atletico, direttore tecnico sportivo, dirigente sportivo e ufficiale di gara' deve

essere intesa come uno strumento volto a fissare i criteri che consentono anche a soggetti stranieri la possibilità di svolgere in Italia le attività sopra elencate.

Si raccomanda, pertanto, a tutto il personale ispettivo che svolge accertamenti in tale ambito di conformarsi alle presenti indicazioni”.

10.3.2 - Trattamento tributario dei redditi diversi ex art. 67, comma 1, lett. m) T.U.I.R.

La lett. d) del comma 1 dell’art. 37 ed il successivo comma 2, lett. a), della legge n. 342/2000, disciplinano i redditi diversi di cui all’art. 67, comma 1, lett. m), del T.U.I.R..

La lett. d) sostituisce il comma 2 dell’art. 69 del T.U.I.R., concernente il trattamento fiscale delle indennità, rimborsi forfettari, premi e compensi di cui alla citata lett. m).

Infine, l’art. 90, comma 3 della legge n. 289/2002, ha modificato lo stesso art. 69, comma 2 del T.U.I.R. sostituendo le parole «a lire 10.000.000» con le parole «a 7.500 euro».

Per effetto delle predette disposizioni, il comma 2 dell’art. 69 del T.U.I.R. dispone: **«Le indennità, i rimborsi forfettari, i premi e i compensi di cui alla lett. m) del comma 1 dell’art. 67 non concorrono a formare il reddito per un importo non superiore complessivamente nel periodo d’imposta a 7.500 euro»(importo elevato a 10.000 euro dall’art. 1, comma 367, della legge di bilancio 2018.**

Il secondo periodo dello stesso comma 2, stabilisce che «non concorrono, altresì, a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all’alloggio, al viaggio e al trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori del territorio comunale».

10.3.2.1 - Le indennità chilometriche

Con la **Risoluzione n. 38/E dell’11 aprile 2014**, l’Agenzia delle entrate, su precisa richiesta di chiarimenti della Lega Nazionale Dilettanti, si è espressa in merito al trattamento da riservare, in capo al percettore, alle **indennità chilometriche** erogate dalle società e asd ai sensi degli artt. 67, comma 1, lett. m) e 69, comma 2, secondo periodo, del TUIR.

I chiarimenti vennero sollecitati a seguito dell’interpretazione data da alcuni uffici periferici della stessa Agenzia che ritenevano che le indennità in argomento, similmente a quanto previsto per le indennità erogate nell’ambito dei redditi di lavoro subordinato, assimilato o

autonomo, non vanno riconosciute per il tragitto dal luogo di residenza o di dimora abituale del percettore a quello in cui lo stesso presta la propria attività sportiva dilettantistica. Da ciò conseguirebbe che le indennità chilometriche devono essere considerate insieme ai premi, compensi e rimborsi spese forfettari di cui all'art. 67, comma 1, lett. m) del TUIR e disciplinate dal secondo comma del successivo art. 69 con la conseguenza, secondo gli uffici impositori che, non essendo state assoggettate a ritenuta, le indennità non potevano essere considerate deducibili ai fini della determinazione del reddito delle asd eroganti, le quali ultime, inoltre, in quanto sostituti d'imposta, avrebbero dovuto rispondere dell'omissione della ritenuta.

La L.N.D. ebbe, invece, a sostenere la tesi che, a differenza delle altre tipologie di redditi, quelli considerati dagli artt. 67 e 69 del TUIR sono classificati, *ex lege*, "**redditi diversi**" e che, *diversamente* dai rimborsi afferenti gli altri redditi, i rimborsi di spese documentati erogati ai dilettanti, tra i quali sono stati da sempre ricondotte le indennità chilometriche, sono assoggettati ad un particolare e **diverso** trattamento e non concorrono quindi alla determinazione del reddito del percipiente ai sensi del secondo periodo del secondo comma dell'art. 69 TUIR.

Con la **Risoluzione n. 38/E dell'11 aprile 2014**, l'Agenzia delle entrate ha, con significativa correttezza, riconosciuto la validità della tesi della L.N.D. ed ha espresso l'avviso *che l'attuale formulazione dell'art. 69, comma 2, del TUIR, in considerazione della non configurabilità di un rapporto di lavoro nell'attività sportiva dilettantistica e del favore con cui era stato disciplinato il relativo trattamento tributario nell'ambito dei redditi diversi, confermi il predetto orientamento, diretto a considerare non imponibili i rimborsi di spese documentate, comprese le indennità chilometriche, limitatamente a quelle sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori del territorio comunale di residenza o dimora abituale del percipiente. Non assume, invece, a tale fine, la sede dell'organismo erogatore.... Quanto precede vale nel presupposto che l'attività sia effettivamente riconducibile all'art. 67, comma 1, lett. m), e non sia riscontrabile l'esistenza di un rapporto di lavoro dipendente o autonomo, nel qual ultimo caso si applicherebbero le diverse regole previste per le rispettive categorie reddituali.*

Ai fini della corresponsione dell'indennità chilometrica occorre fare riferimento alle Tabelle ACI, che vengono pubblicate nella G.U..

È, poi, da tenere presente che le indennità in argomento per rientrare tra le spese documentate non assoggettate a tassazione ai sensi del secondo periodo del secondo comma dell'art. 69 del TUIR, **non possono**

essere forfetarie ma devono essere necessariamente quantificate in base al tipo di veicolo e alla distanza percorsa, tenendo conto degli importi contenute nelle predette Tabelle elaborate dall'ACI. L'eventuale corresponsione di importi erogati in misura superiore a quella prevista dalle citate Tabelle, comporta che alla parte eccedente gli importi tabellari torna applicabile la disciplina relativa ai compensi, premi, ecc. di cui all'art. 67, comma 1, lett. m) TUIR.

10.3.2.2 - Attuale disciplina tributaria dei compensi ex art. 67, comma 1, lett. m), TUIR

Il comma 367 della legge di bilancio 2018 ha elevato da 7.500 a 10.000 euro annui la soglia dei compensi di cui all'art. 67, comma 1, lett. m) del TUIR.

Detti compensi, con la modifica apportata dal comma 367, erogati a far tempo dal 1° gennaio 2018, sono così assoggettati a tassazione:

Fino a 10.000 euro non costituiscono reddito tassabile per il percipiente.

I successivi 20.658,28 euro sono assoggettabili a ritenuta IRPEF, a titolo d'imposta con l'aliquota del primo scaglione di reddito (23%) - (art. 25 della legge n. 133/1999 e successive modifiche).

Gli importi superiori a 30.658,28 euro sono, invece, assoggettabili a ritenuta IRPEF - 23% - a titolo d'acconto.

L'agevolazione è applicabile unicamente alle asd ed alle ssd senza fine di lucro.

Il comma 1 dell'art. 25, nel testo modificato dall'art. 37 della legge n. 342/2000, stabilisce che sulla parte imponibile dei redditi di cui all'art. 67, comma 1, lett. m), del TU.I.R. in materia di redditi diversi, le società e gli enti eroganti operano, con obbligo di rivalsa, una ritenuta nella misura fissata per il primo scaglione di reddito - 23% -, maggiorata delle addizionali all'IRPEF. La ritenuta è a titolo d'imposta per la parte imponibile dei redditi suddetti superiore a 10.000 euro fino a **30.658,28 euro** ed è a titolo d'acconto per la parte imponibile che eccede il predetto importo. Ai soli fini della determinazione delle aliquote per scaglioni di reddito, la parte dell'imponibile assoggettata a ritenuta a titolo d'imposta concorre alla formazione del reddito complessivo.

Pertanto, sulla parte imponibile dei redditi diversi, cioè sulla parte che supera i **10.000 euro**, le società e gli enti eroganti devono operare la ritenuta a titolo d'imposta fino ad un importo complessivamente non superiore a **30.658,28 euro** e a titolo d'acconto sulla parte eccedente.

In sostanza, con la vigente normativa i compensi in argomento sono assoggettati alla disciplina che segue.

-Compensi fino a 10.000 euro annui non concorrono alla determinazione del reddito e non sono soggetti a ritenuta;

-Compensi da 10.001 euro e fino ad euro 30.658,28, sono soggetti a ritenuta a titolo d'imposta (23% + addiz)

-Compensi oltre 30.658,28, sono soggetti a ritenuta a titolo d'acconto (23% + addiz.).

Sull'applicabilità delle **addizionali regionali e comunali**, per quanto concerne quest'ultima, **l'Agenzia delle entrate**, sollecitata in proposito dalla Lega Nazionale Dilettanti, ebbe a chiarire, **con nota n. 2006/19456 del 29 dicembre 2006**, che la dizione legislativa recata dall'art. 25, comma 1 della legge n. 133/1999, nel prevedere che la ritenuta va applicata nella misura fissata per il primo scaglione di reddito "maggiorata delle addizionali di compartecipazione", si riferisce alle sole quote di compartecipazione all'IRPEF determinate e valide su tutto il territorio nazionale.

Precisato quanto sopra, la nota dell'Agenzia specificò, con riferimento all'addizionale comunale all'IRPEF che l'art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 360 del 1998, rinvia, per la determinazione dell'aliquota di compartecipazione della suddetta addizionale, all'emanazione di uno o più decreti adottati dal competente Ministro dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dell'interno, entro il 15 dicembre di ogni anno per l'anno successivo.

I suddetti decreti, continuava la nota dell'Agenzia, non sono stati emanati e, pertanto, fino a quando gli stessi non interverranno a determinare l'aliquota di compartecipazione comunale all'IRPEF, il riferimento contenuto nel citato art. 25, comma 1, della legge n. 133/1999, alle addizionali di compartecipazione all'IRPEF, deve intendersi riferito alla sola addizionale regionale di compartecipazione.

Successivamente con Risoluzione n. 106/E dell'11 dicembre 2012, l'Agenzia delle entrate -D.C. Normativa, in risposta ad un interpellato avanzato da una società dilettantistica (non calcistica), dopo aver chiesto chiarimenti al MEF - Dir. Legislazione Tributaria e Federalismo Fiscale -, ha modificato il precedente indirizzo ed ha affermato che sulla parte dei compensi eccedenti l'importo di euro 7.500 (10.000), deve essere applicata l'aliquota IRPEF del 23 per cento (primo scaglione di reddito), nonché l'aliquota dell'addizionale comunale di compartecipazione all'IRPEF e l'aliquota di addizionale regionale di compartecipazione all'IRPEF.

Sempre in materia di tassazione dei compensi in argomento, è da registrare una risposta, fornita dall'Agenzia delle entrate attraverso i canali telematici, in relazione alla possibilità che un familiare, percettore di redditi derivanti da attività sportive dilettantistiche, possa considerarsi a carico se il reddito percepito è superiore al limite di € **2.840,51**. L'Agenzia, nella considerazione che gli importi in argomento non concorrono a formare il reddito di chi li percepisce per un ammontare non superiore complessivamente nel periodo d'imposta a € 7.500 (ora 10.000), ha affermato che il familiare può essere considerato fiscalmente a carico, anche se percettore, globalmente, di importi superiori al limite previsto per esserlo, in considerazione del fatto che l'importo incassato per l'attività sportiva dilettantistica, non superiore a € 7.500 (ora **10.000**), è esente e che fino ad € 28.158,28 (ora **30.658,28**) è assoggettato a ritenuta IRPEF a titolo d'imposta.

Tutto ciò premesso, nel caso, ad esempio, in cui un soggetto che svolge attività sportiva dilettantistica percepisca nell'anno compensi complessivi per 40.000 euro:

- i primi **10.000** euro, non sono assoggettati ad imposizione in quanto non imponibili;
- la quota di reddito eccedente tale importo, fino ad euro **30.658,28**, viene assoggettata a ritenuta a **titolo d'imposta** IRPEF (23%), maggiorata dell'addizionale regionale e di quella comunale;
- i restanti euro **9.341,72** sono assoggettati a ritenuta a **titolo d'acconto** IRPEF (23%), maggiorata delle predette addizionali.

Quest'ultimo importo concorre alla formazione del reddito imponibile del percipiente, sul quale si devono, pertanto, calcolare, in sede di dichiarazione dei redditi, le ulteriori imposte dovute secondo il normale criterio di progressività.

L'importo assoggettato a ritenuta a titolo d'imposta va computato, invece, ai soli fini della determinazione delle aliquote per scaglioni di reddito di cui all'art. 11 del T.U.I.R..

10.3.3 - Deducibilità dei compensi

Va poi esaminata la disciplina dei redditi in argomento circa la loro deducibilità ai fini della determinazione del reddito delle società e delle asd che, ovviamente, non si avvalgono della legge n. 398/1991, la quale prevede la determinazione forfettaria del reddito.

Sulla deducibilità dei compensi in argomento si è pronunciato l'allora Ministero delle Finanze - Dipartimento delle Entrate - con la **Risoluzione n. 158/E del 28 ottobre 1998**, che si riporta integralmente.

I chiarimenti forniti nella Risoluzione, che si riferisce ai compensi di cui alla legge n. 80/1986, abrogata e sostanzialmente trasfusa, con modificazioni, nell'art. 25 della legge n. 133/1999, sono indubbiamente da ritenersi validi anche per i compensi ai dilettanti disciplinati dalla normativa oggi vigente.

«Con nota del 22 settembre 1998 la Federazione in oggetto, premesso che le società sportive dilettantistiche non riconosciute e non aventi scopo di lucro sono soggette all'IRPEG, ai sensi dell'art. 86 e seguenti del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, limitatamente al reddito d'impresa realizzato nell'esercizio di attività commerciali, conseguenti alla vendita di biglietti d'ingresso alle gare sportive da esse organizzate o alla stipula di contratti pubblicitari e di sponsorizzazione, ha chiesto di conoscere se le indennità di trasferta ed i rimborsi forfettari di spese erogati agli atleti, in conformità all'art.1 della L 25 marzo 1986, n. 80, possano considerarsi come costi inerenti all'attività commerciale, ai sensi dell'art. 75 del cennato T.U.I.R. e, quindi, deducibili ai fini della determinazione del reddito d'impresa.

Al riguardo, si rileva preliminarmente che, come peraltro evidenziato dall'istante, l'Amministrazione ha già avuto occasione di pronunciarsi più volte in merito al concetto di inerenza delle spese ai fini della loro deducibilità, affermando tra l'altro, con la Circ. 7 luglio 1983, n. 30, che la normativa vigente si ispira a criteri di maggiore larghezza rispetto a quella pre-riforma, e che il concetto medesimo non è più legato ai ricavi d'impresa. ma all'attività della stessa, con la conseguenza che si rendono deducibili tutti i costi relativi all'attività dell'impresa e riferentisi ad attività ed operazioni che concorrono a formare il relativo reddito.

Sulla base delle precedenti determinazioni ministeriali, che sono ancora oggi in linea con la vigente normativa che sovrintende alla determinazione del reddito d'impresa, si può, quindi, ritenere che sussistendo uno stretto collegamento fra gli introiti delle associazioni sportive e gli oneri da queste sostenute per l'erogazione delle indennità di trasferta ed i rimborsi forfettari di spese agli atleti, deve considerarsi corretta l'imputazione di tali costi fra i componenti negativi del reddito, tenuto conto altresì che l'assenza di tali erogazioni determinerebbe l'impossibilità delle associazioni sportive allo svolgimento delle sopradescritte attività commerciali».

Il soggetto che percepisce gli importi di cui all'art. 67, comma 1, lett. m) del T.U.I.R. deve rilasciare attestato circa il superamento o meno, relativamente alla prestazione resa alla società o associazione sportiva dilettantistica che eroga il compenso stesso o ad altri soggetti analoghi, dell'importo di euro 10.000 globalmente percepito nell'anno non assoggettabile a ritenuta.

Si riporta di seguito fac-simile di ricevuta che la società o asd deve farsi rilasciare al momento della corresponsione del compenso.

Società/Associazione sportiva dilettantistica

.....

Codice fiscale

.....

In data viene corrisposto al Sig nato a il e residente in via codice fiscale per l'attività sportiva dilettantistica prestata nel periodo a favore di questa società/associazione, l'importo di euro sul quale non viene effettuata alcuna ritenuta ai sensi dell'art. 69, comma 2 del T. U. I. R. (se il compenso non supera globalmente nell'anno l'importo di 10.000 euro) o sul quale sono state effettuate le ritenute seguenti:

Ritenuta a titolo d'imposta (23%)

Addizionale regionale

Addizionale comunale.....

Importo netto corrisposto netto corrisposto

Dichiarazione del percipiente (in calce alla ricevuta)

Il sottoscritto dichiara che il compenso di cui alla presente ricevuta non comporta il superamento dell'importo di euro 10.000 per l'anno previsto dall'art. 69, comma 2 del T.U.I.R. (o comporta il superamento dell'importo annuo di 10.000 euro previsto dall'art. 69, comma 2 del T.U.I.R. per l'importo di euro).

Data firma per ricevuta e per l'attestazione

10.3.4 - Riepilogo del trattamento tributario dei compensi di cui all'art. 67, comma 1, lett. m) del T.U.I.R.

Si riepiloga, di seguito, il vigente trattamento tributario dei compensi corrisposti dalle società e dalle asd, classificati tra i redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lett. m) del T.U.I.R.:

- i primi **10.000** euro sono esenti;
- sugli ulteriori 20.658,28 euro deve essere operata la ritenuta alla fonte a titolo d'acconto con l'aliquota del primo scaglione di reddito - 23% - maggiorata delle addizionali regionale e comunale;
- sulle somme eccedenti l'importo globale di **30.658,28** euro deve essere operata la ritenuta alla fonte a titolo d'acconto con la stessa aliquota del 23% maggiorata delle addizionali.

Sono esclusi dall'imposizione i rimborsi di spese documentate relative al vitto, all'alloggio, viaggio e trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori del comune di residenza mentre quelli relativi a spese sostenute all'interno del territorio comunale rientrano tra i "compensi".

I compensi in argomento vanno dichiarati **dal percipiente** nel Mod. REDDITI PF e riportati nel quadro RL - redditi derivanti da attività sportive dilettantistiche - nell'apposita sezione II B.

Giova ripetere che i proventi in questione concorrono, però, *per la sola parte soggetta a ritenuta a titolo d'imposta*, a determinare le aliquote IRPEF da applicare al reddito imponibile del soggetto percipiente, mentre i compensi assoggettati a ritenuta a titolo d'acconto vanno sommati agli eventuali altri redditi del soggetto determinando il reddito complessivo imponibile del soggetto stesso.

Per calcolare l'IRPEF applicabile al reddito imponibile, in presenza di compensi, assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta e di altri redditi posseduti dal soggetto, si deve procedere nel seguente modo:

1) -sommare agli altri redditi del soggetto, ivi compresi quelli derivanti da attività sportive dilettantistiche assoggettati a ritenuta a titolo d'acconto, riportati al rigo RN4 del mod. REDDITI, l'ammontare dei compensi assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta, con esclusione, quindi, dei primi **10.000** euro esenti, riportato nel rigo RL22, colonna 1;

ad esempio:

a) redditi di lavoro dip. o pensione o fabbricati ecc.	€20.000
b) compensi ex art. 67 a titolo d'acconto	€ 5.000
Totale	€25.000
c) compensi assogg. a ritenuta a titolo d'imposta	€20.658
Totale	€45.658

2) -calcolare l'IRPEF corrispondente a tale importo; su 45.658 euro l'imposta è pari a € 8.626 euro + 39% di 13.058 euro (5.093)= **€ 13.719**

3) -calcolare l'IRPEF corrispondente all'importo soggetto a ritenuta a titolo d'imposta riportato nel QUADRO RL - rigo 22; **su euro 20.658**

l'IRPEF è pari a: [3.450 euro + 27% di € 5.658 (20.658-15.000), pari ad € 1.528 = **4.978**

4) -sottrarre dall'IRPEF di cui al punto 2) quella di cui al punto 3); euro 13.719 - 4.978 = **€ 8.741**

5) -l'importo di cui al punto 4) costituisce l'ammontare dell'imposta lorda dovuta dal soggetto da riportare nel rigo RN 5, dalla quale vanno detratte le detrazioni spettanti e le ritenute d'acconto subite sia sugli altri redditi (lavoro dipendente, pensione ecc.) che su quello derivante dall'attività sportiva dilettantistica assoggettato a ritenuta a titolo d'acconto senza, però, considerare la ritenuta subita a titolo d'imposta. Nell'esempio, sul compenso di **€ 5.000** è stata operata una ritenuta a titolo di acconto del 23% pari a euro 1.150. All'importo medesimo vanno aggiunte le altre ritenute a titolo d'acconto subite sugli eventuali altri redditi non derivanti da attività sportive dilettantistiche. L'ammontare delle detrazioni (rigo 25) e delle ritenute a titolo d'acconto subite (rigo 33 - col. 2 e 4) - va detratto dall'imposta lorda di cui al precedente punto 4 (nell'esempio, euro 8.741); la differenza - imposta netta - va riportata al rigo RN 34.

10.4 - Versamento delle ritenute

Le ritenute operate dalle società o dalle asd sui compensi eccedenti i 10.000 euro, devono essere versate con le modalità ed i termini stabiliti per il versamento delle ritenute IRPEF normalmente effettuato dai sostituti d' imposta.

Pertanto, gli importi delle ritenute e delle relative addizionali dovranno essere versati, in via telematica, dalla società o dall'associazione sportiva entro il giorno 16 del mese successivo a quello in cui sono state operate le ritenute utilizzando i seguenti codici tributo:

- 1040 - Ritenuta a titolo d'imposta IRPEF sui compensi erogati a sportivi dilettanti ex art. 67, comma 1, lett. m) TUIR;
- 3802 - Addizionale regionale all'IRPEF;

10.5 - Dichiarazione dei sostituti di imposta - modello 770

Le società e le asd che erogano emolumenti e compensi di qualsiasi natura, ivi compresi i compensi di cui all'art. 67, comma 1, lett. m), TUIR, devono rilasciare, entro il 16 marzo dell'anno successivo a quello in cui

sono state effettuate le erogazioni, la certificazione prescritta - **CU-Certificato Unico**- dalla quale devono risultare gli ammontari dei compensi corrisposti a ciascun percipiente e l'importo delle ritenute operate. **I dati del CU devono, poi, essere trasmessi in via telematica all'Agenzia delle entrate, dal 2021, entro il medesimo termine del 16 marzo.**

I dati delle certificazioni devono, poi, essere riportati nella **dichiarazione dei sostituti d'imposta - Mod. 770 semplificato** - che va inviato in via telematica entro il successivo **31 ottobre all'Agenzia delle Entrate.**

Si richiama l'attenzione sull'obbligo di riportare nel Modello 770 tutti dati relativi ai compensi ex art. 67, comma 1, lett. m), ivi compresi quelli di importo inferiore ad € 10.000.

Il modello semplificato deve essere presentato in modo autonomo, cioè fuori del modello unificato UNICO.

Per i redditi di lavoro dipendente e per quelli ad esso assimilati, quali i redditi di collaborazione coordinata e continuativa, va rilasciato il Mod. CU-Certificato Unico.

**11 – IL RAPPORTO DI LAVORO NELLO SPORT -
LE NOVITA' INTRODOTTE DAL D.Lgs. N. 36 DEL 28 FEBBRAIO 2021
(in vigore dal 31 dicembre 2023 – Art. 30 della legge di conversione n.
del maggio 2021, del D.L. n. 41 del 22 marzo 2021)**

11.1 – Il lavoratore sportivo

Con il decreto legislativo n. 36 del 28 febbraio 2021, recante, tra l'altro, "Disposizioni in materia di lavoro sportivo", sono state introdotte nuove disposizioni in materia di rapporti di lavoro nello sport che innovano profondamente la disciplina oggetto del precedente Capitolo 10.

Già con l'art 25, comma 1, del Titolo I, è eliminata qualsiasi differenza tra professionisti e dilettanti.

Infatti, viene stabilito che "E' lavoratore sportivo l'atleta, l'istruttore, l'allenatore, il direttore tecnico, il direttore sportivo, il preparatore atletico e il direttore di gara che, senza alcuna distinzione di genere e indipendentemente dal settore professionistico o dilettantistico esercita l'attività sportiva verso un corrispettivo al di fuori delle prestazioni amatoriali di cui al successivo articolo 29".

Va subito evidenziato che anche il "direttore di gara" è considerato "lavoratore sportivo", la cui attività sportiva finora non è mai stata considerata "lavorativa", bensì conseguenza dell'adempimento del patto associativo tra il soggetto – direttore di gara – e la Federazione (Cassazione n. 10867 del 12 maggio 2009).

Con il comma 2 è stato precisato che l'attività di lavoro sportivo, sia essa posta in essere da un professionista che da un dilettante, può costituire oggetto di un rapporto di lavoro subordinato o di un rapporto di lavoro autonomo anche nella forma di collaborazioni coordinate e continuative.

E' previsto che, in materia di qualificazione dei contratti di lavoro, ai fini della certificazione dei contratti, è possibile operare sulla base di parametri stabiliti dagli accordi collettivi o, in assenza, determinati con decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri o dell'Autorità da esso delegata in materia di sport, di concerto con il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, entro 9 mesi dall'entrata in vigore del decreto legislativo..

Con il comma 4 è previsto che l'attività di lavoro sportivo può essere oggetto di prestazioni occasionali.

Il successivo comma 5 stabilisce che ai rapporti di lavoro sportivo si applicano le norme di legge sui rapporti di lavoro nell'impresa, incluse quelle di carattere previdenziale e tributario.

I lavoratori dipendenti pubblici possono, come previsto dal successivo comma 6, prestare la propria attività nell'ambito delle asd/ssd fuori dell'orario di lavoro, previa comunicazione all'amministrazione di

appartenenza. Ad essi si applica il regime previsto per le prestazioni sportive amatoriali di cui al successivo art. 29.

Con l'art. 26, comma 1, sono escluse alcune delle norme previste per il lavoro subordinato che possono essere incompatibili con la particolarità della prestazione sportiva; infatti, con il successivo **comma 2,** è previsto che il contratto di lavoro subordinato sportivo può contenere l'apposizione di un termine finale non superiore a cinque anni dalla data di inizio del rapporto ed è ammessa la cessione del contratto, prima della scadenza, da una società all'altra, purchè lo consenta l'altra parte.

Le FSN, le DAS e gli EPS possono prevedere – **comma 4** - la costituzione di un fondo gestito da rappresentanti delle società e degli sportivi per la corresponsione delle indennità di anzianità al termine dell'attività sportiva.

L'art. 27 stabilisce che il lavoro sportivo prestato dagli atleti nei settori professionistici si presume oggetto di contratto di lavoro subordinato. Esso costituisce, tuttavia oggetto di contratto di lavoro autonomo quando l'attività sia svolta nell'ambito di una singola manifestazione/evento e per un breve periodo di tempo e salvo che lo sportivo non sia contrattualmente vincolato per ciò che concerne sedute di allenamento e, comunque, la prestazione, pur avendo carattere continuativo, non superi otto ore settimanali oppure cinque giorni ogni mese ovvero trenta giorni in un anno.

I commi 4 e 5 dell'art. 27 dispongono in materia di stipulazione di un contratto in forma scritta con l'obbligo, per la società, di depositare entro sette giorni il contratto presso la federazione competente unitamente ad ulteriori contratti che abbiano ad oggetto diritti di immagine o promo-pubblicitari

L'art. 28 prevede, invece, che il contratto di lavoro del direttore di gara sia stipulato dalla federazione fermo restando che le prestazioni potranno essere classificate come subordinate o autonome (cococo).

L'art. 29 dispone in materia di prestazioni amatoriali.

Il **comma 1** stabilisce che le asd e le ssd possono avvalersi nello svolgimento delle proprie attività istituzionali di **amatori** che prestano gratuitamente la loro opera per lo svolgimento diretto dell'attività sportiva, (ivi compresa, è da ritenere, secondo quanto in passato espresso dall'Agenzia delle entrate, l'attività dei dirigenti che collaborano alla realizzazione della manifestazione), nonché per la formazione della didattica e della preparazione degli atleti.

Il **comma 2** prevede che le prestazioni amatoriali non possono essere retribuite in alcun altro modo e possono essere riconosciuti soltanto

premi e compensi occasionali in relazione ai risultati ottenuti nelle competizioni sportive nonché le indennità di trasferta e i rimborsi spese anche forfetari, a cui si applica l'art. 36, comma 7. Quando le suddette indennità di trasferta e rimborsi spese superano il limite reddituale di cui all'art. 69, comma 2 (10.000 euro) del TUIR, le prestazioni sportive sono considerate di natura professionale ai sensi dell'art. 25, comma 1, per l'intero periodo.

Le prestazioni amatoriali - **comma 3** - sono incompatibili con qualsiasi forma di rapporto di lavoro subordinato o autonomo e con ogni altro tipo di rapporto di lavoro retribuito con l'ente di cui il volontario è socio o associato.

I volontari devono essere assicurati contro gli infortuni/malattie connessi all'attività amatoriale nonché per la responsabilità civile (**comma 4**).

L'art. 30 prevede la possibilità di stipulare contratti di apprendistato per la qualifica e il diploma professionale con "**giovani atleti**". Al termine del periodo di apprendistato, fissato dal contratto, quest'ultimo si risolve automaticamente. Alla società o associazione sportiva che stipuli con il giovane atleta un contratto di lavoro sportivo successivamente alla scadenza del contratto di apprendistato, senza soluzione di continuità rispetto a quest'ultimo, sono riconosciuti il premio e il diritto di cui al successivo art. 31, comma 2.

11.2 – L'abolizione del vincolo sportivo nel settore dilettantistico

L'art. 31 stabilisce, al comma 1, l'abolizione del "vincolo sportivo". Le FSN possono dettare una disciplina transitoria che preveda la diminuzione progressiva della durata massima dello stesso.

Il successivo **comma 2** stabilisce che le FSN prevedono con proprio regolamento che, in caso di contratto di lavoro sportivo le società professionistiche riconoscono un premio di formazione tecnica proporzionalmente suddiviso secondo modalità e parametri che tengono conto della durata e del contenuto formativo del rapporto, tra la società o associazione dilettantistica presso le quali l'atleta ha svolto attività sportiva dilettantistica, amatoriale o giovanile ed in cui ha svolto il proprio percorso di formazione; stesso premio è dovuto in caso di contratto con un'altra società/associazione sportiva dilettantistica.

La misura del premio è individuata dalle singole FSN secondo modalità e parametri che tengano conto dell'età degli atleti, della durata e del contenuto patrimoniale del rapporto tra questi ultimi e le

società/associazioni sportive con le quali concludono il primo contratto di lavoro sportivo.

L'art. 32 legifera in materia di controlli sanitari dei lavoratori sportivi.

E' prevista l'istituzione di una scheda sanitaria per ciascuno sportivo che svolga prestazioni di carattere non occasionale. La scheda deve essere istituita, aggiornata e custodita a cura della società/associazione sportiva e, per i lavoratori sportivi autonomi, dagli sportivi stessi i quali devono depositarne duplicato presso la federazione di appartenenza. La scheda costituisce condizione per l'autorizzazione allo svolgimento dell'attività dei lavoratori sportivi.

L'art. 33 legifera in materia di sicurezza dei lavoratori sportivi.

L'art. 34 – Assicurazione contro gli infortuni – dispone al comma 1 l'obbligo di assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali per i lavoratori subordinati sportivi.

Le società sportive che non siano sottoposte all'obbligo di cui al comma 1 devono stipulare una polizza assicurativa individuale a favore degli sportivi contro il rischio di morte e contro gli infortuni.

Per gli sportivi dei settori dilettantistici resta ferma la tutela assicurativa obbligatoria.

L'art. 35 - Trattamento pensionistico – reca disposizioni in materia pensionistica dei lavoratori sportivi che operano nei settori professionistici e dilettantistici; è prevista l'istituzione di un apposito fondo pensione.

Nel settori dilettantistici i lavoratori sportivi, titolari di contratti di cococo o che svolgono prestazioni autonome o prestazioni autonome occasionali, hanno diritto all'assicurazione previdenziale e assistenziali. A tal fine essi sono iscritti alla Gestione separata INPS. Per i soggetti che risultano assicurati presso altre forme obbligatorie,- **comma 6** - l'aliquota contributiva è stabilita in misura pari al 10%, mentre per quelli che **non** risultano assicurati presso altre forme obbligatorie,- **comma 7** - l'aliquota contributiva è pari al 20% per l'anno 2021, al 24% per il 2022, al 30% per il 2023 e al 33% per il 2024.

Per i lavoratori che svolgono prestazioni autonome, iscritti alla gestione separata INPS, che non risultano assicurato presso altre forme obbligatorie, l'aliquota contributiva è stabilita in misura pari al 15% per l'anno 2021, al 20% per l'anno 2022, al 22% per il 2023 e al 25% per il 2024.

11.3 - Trattamento tributario e previdenziale

Comma 1 - l'indennità prevista dal comma 4 dell'art. 26 è soggetta a tassazione separata agli effetti dell'IRPEF.

Il successivo **comma 2** stabilisce che per tutto quanto non regolato dal d. lgs., è fatta salva l'applicazione delle norme del TUIR.

Il comma 3 prevede che per l'attività relativa alle operazioni di cessione dei contratti previsti dall'art. 26 (rapporti di lavoro subordinato sportivo), le società sportive debbono osservare le disposizioni del DPR n. 633/1972 (IVA), distintamente dalle altre attività esercitate, tenendo anche conto del rispettivo volume d'affari.

Per le asd e ssd resta ferma la disciplina agevolativa di cui all'art. 148, comma 3 del TUIR.

Le somme versate a titolo di premio di addestramento e formazione tecnica, ai sensi degli art. 31, comma 2, – **comma 4** - sono equiparate alle operazioni esenti ai fini IVA, ai sensi dell'art. 10 del DPR n. 633/1972; il premio non concorre alla determinazione del reddito per i soggetti percipienti che hanno optato per la legge n. 398/1991. Occorre rilevare che le NOIF della FIGC prevedono altre forme di premi: alla carriera, indennità di formazione, ecc. non previsti dal decreto. L'Agenzia delle entrate, con Circolare n. 37/E del 20 dicembre 2013 ha ritenuto applicabile anche ai predetti premi la disciplina fiscale prevista per i premio di addestramento e formazione tecnica.

Resta ferma – **comma 5** - la disciplina recata dalla legge n. 398/91 (*regime forfetizzato per le asd/ssd con proventi commerciali non superiori a 400.000 euro annui*), dall'art. 25 della legge n. 133/1999, *fatta eccezione per i contratti di lavoro sportivo*, e dall'art. 90 della legge n. 289/2002.

Tuttavia, viene modificata profondamente – comma 6 - la disciplina dei "compensi" ai dilettanti. Infatti, sono considerati "redditi diversi", sia ai fini fiscali che previdenziali, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. m), del TUIR, le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi, soltanto entro il **limite di 10.000 euro l'anno**, come previsto dall'art. 69, comma 2, primo periodo del TUIR e, per "premi e compensi" erogati nell'esercizio diretto dell'attività sportiva dilettantistica" si intendono **soltanto** gli emolumenti occasionali riconosciuti in relazione ai risultati ottenuti nelle competizioni sportive.

Ne consegue che nel settore sportivo dilettantistico sono esenti, in quanto "redditi diversi" e fino al limite di 10.000 euro annui, soltanto le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa e gli emolumenti

occasionalmente riconosciuti in relazione ai risultati ottenuti nelle competizioni sportive.

La stessa soglia di esenzione di 10.000 euro annui si applica – **comma 7 - ai redditi di lavoro sportivo nei settori dilettantistici, quale sia la tipologia del rapporto e, pertanto, anche nel rapporto di lavoro subordinato.**

Ne consegue che, paradossalmente, per i “lavoratori sportivi” nei settori dilettantistici sussiste comunque la “no tax area” fino ai 10.000 euro mentre i compensi per le “prestazioni sportive amatoriali”, una volta superato il limite dei 10.000 euro, verrebbero ad essere considerati interamente di natura professionale.

E’ necessario che la disposizione venga interpretata estensivamente stabilendo che, anche per le prestazioni sportive amatoriali venga adottato almeno lo stesso principio valido per i professionisti.

Il **successivo art. 37** regola i rapporti di *cococo di carattere amministrativo-gestionale*. Anche per essi opera **il limite di 10.000 euro esenti** in quanto “redditi diversi”. E si applica la disciplina dell’obbligo assicurativo e dell’assicurazione per invalidità, la vecchiaia e superstiti con l’iscrizione alla Gestione separata INPS. Quando i compensi, le indennità di trasferta e i rimborsi spese superano il limite reddituale di 10.000 euro, le prestazioni di carattere amministrativo-gestionale sono considerate di natura professionale per l’intero importo. Ai contratti cococo di carattere amministrativo-gestionale si applicano i commi 6 e 7 dell’art. 35.

Con l’art. 39 sono state emanate disposizioni con l’istituzione del Fondo per il passaggio al professionismo e l’estensione delle tutele sul lavoro sportivo femminile.

Il decreto legislativo n. 36/2021 dispone, poi, **con l’art. 51**, norme transitorie; le disposizioni di cui agli artt. da 25 a 30, e da 32 a 37 si applicano a **decorrere dal 1° luglio 2022**. Trattasi in particolare delle norme innovative in materia di lavoro sportivo e disciplina del rapporto di lavoro sportivo, del trattamento pensionistico e di quello tributario. Le disposizioni dell’**art. 31 – abolizione del vincolo sportivo** - si applicano, anch’esse, dal **1° luglio 2022**.

Con la conversione in legge del d.l. 22 marzo 2021, n. 41, le norme recate dagli artt. da 25 a 37 del d.lgs. n. 36/2021 si applicano a decorrere dal 31 dicembre 2023.

Sono, infine, abrogate, **con l’art. 52**, alcune di quelle disposizioni di legge che sono state modificate o hanno trovato locazione nel decreto stesso.

In particolare, sono abrogate **dal 1° luglio 2021**: la legge n. 366 del 1973 (estensione ai calciatori della previdenza ENPALS); la legge n.91 del 1981 (professionismo sportivo); l'art. 6 del d.lgs. n. 38 del 2000 (obbligo assicurativo per gli sportivi professionisti); l'art.2, comma 2, lett. d), d.lgs. n. 81 del 2015 (disciplina del lavoro subordinato per tutti i contratti di collaborazione fatta eccezione per quelli che rendono presta presso società e associazioni sportive).

12 - LE DISPOSIZIONI IN FAVORE DELLE SOCIETÀ E DELLE ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE - IL 5 PER MILLE

12.1 - Le disposizioni agevolative - generalità

La normativa tributaria che disciplina lo sport dilettantistico si è andata via via, sempre, evolvendo favorevolmente subendo poi una brusca frenata con alcune delle disposizioni recate dal D.Lgs. n. 36/2021 di cui si è trattato nel precedente Capitolo 11.

Infatti, dopo le disposizioni agevolative recate dalle leggi n. 80/1986, n. 133/1999 e n. 342 del 2000, una svolta radicale si è avuta con la L. 27 dicembre 2002, n. 289 (Finanziaria 2003), che ha recepito il lungo e defatigante lavoro che nei mesi precedenti, era stato svolto dal CONI, dalla F.I.G.C. e dalla Lega Nazionale Dilettanti in piena collaborazione con il Ministero competente per lo sport, concretizzatosi, nell'emanazione delle norme recate dagli artt. 5 e 90 della Finanziaria 2003.

L'art. 90 è stato, poi, modificato dall'art. 4 del D.L. 22 marzo 2004, n. 72, convertito dalla L. 21 maggio 2004, n. 128 e dal D.L. 28 maggio 2004, n. 136, convertito dalla L. 27 luglio 2004, n. 186.

Anche la Finanziaria 2004 - L. 24 dicembre 2003, n. 350 - ha introdotto particolari semplificazioni in materia di esonero dall'annotazione dei corrispettivi per i contribuenti «minori».

La legge 30 dicembre 2004, n. 311, Finanziaria 2005, ha, poi, recato agevolazioni in materia di imposta sulla pubblicità, successivamente chiarite con l'art. 7-octies, comma 2 del D.L. 31 gennaio 2005, n. 7, convertito dalla L. 31 marzo 2005, n. 43.

Allo stato attuale, quindi, sono state introdotte alcune novità legislative fondamentali a favore dello sport dilettantistico che possono così riassumersi:

- ulteriori agevolazioni per i soggetti che optano per la legge n. 398/91;
- accesso al credito sportivo;
- particolare disciplina tributaria agevolativa estesa anche alle società sportive dilettantistiche di capitali ed alle cooperative;
- gestione da parte delle società e associazioni sportive degli impianti di proprietà degli enti pubblici;
- istituzione di un fondo di garanzia presso l'Istituto per il Credito sportivo.

Sotto il profilo fiscale le disposizioni prevedono, tra l'altro, la possibilità per tutte le società sportive dilettantistiche, ancorché costituite sotto forma di società di capitale ma senza fine di lucro, comprese le cooperative, di fruire delle disposizioni recate dalla legge n. 398/1991; nel contempo, è stabilito che potranno fruire della stessa legge i soggetti con volume d'affari commerciali annuo non superiore a 250.000 euro. Con l'art. 1, comma 50 della legge 11 dicembre 2016 n. 232, l'importo è stato elevato a 400.000 euro.

Inoltre, è stata introdotta una norma di largo respiro in materia di sponsorizzazioni a favore delle società e delle asd.

La legge n. 14 del 27 febbraio 2009 che ha convertito il D.L. n. 207 del 30 dicembre 2008, ha, poi, stabilito, con l'art. 35, comma 5, che la disciplina agevolativa di cui all'art. 67, comma 1, lett. m) T.U.I.R., va applicata anche ai compensi erogati per la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza dell'attività sportiva dilettantistica.

Il successivo comma 6 ha stabilito che della medesima disciplina agevolativa di cui al predetto art. 67, comma 1, lett. m), secondo periodo, del T.U.I.R. sono destinatari anche i rapporti di collaborazione amministrativo-gestionale resi in favore anche delle federazioni sportive nazionali, delle discipline associate e degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI.

L'art. 29 del D. Lgs. n. 175 del 21 novembre 2014, in vigore dal 28 novembre 2014, ha modificato il sesto comma dell'art. 74 del DPR n. 633 del 26 ottobre 1972, unificando al 50% l'aliquota della detrazione IVA sia per le prestazioni di pubblicità che di sponsorizzazioni per i soggetti che optano per il regime della legge n. 398 del 1991.

L'art. 1, comma 713, della legge n. 190 del 2014, ha elevato a 1.000 euro il limite dei pagamenti in contanti previsto per le società e associazioni sportive dilettantistiche.

Infine, l'art. 19 del D.Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, in vigore dal 1° gennaio 2016, ha soppresso l'iniqua sanzione dell'esclusione dalla legge n. 398 del 1991 per i soggetti che violano gli obblighi di tracciabilità dei pagamenti.

Si riporta, di seguito, il testo degli artt. 5, 51 e 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, peraltro, illustrati in precedenza, aggiornati con le modifiche introdotte, nel tempo, dall'art. 4 del D.L. n. 72/2004, convertiti dalla legge n. 186/2004 e dall'art. 35, comma 6 della legge n. 14/2009.

12.2 - La legge 27 dicembre 2002, n. 289 - artt. 5 e 51

Art. 5 - Riduzione dell'imposta regionale sulle attività produttive - IRAP

1. *Omissis*.....

2. -All'art. 11 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, recante disposizioni comuni per la determinazione del valore della produzione netta (ai fini IRAP), sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 1:

1) la lett. a) è sostituita dalla seguente: *Omissis*

2) -alla lett. b), il numero 2 è sostituito dal seguente: «2) *i compensi per attività commerciali e per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente di cui all'art. 81(ora 67), comma 1, lett. i) e l), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917*».

È stato, così, soppresso il previgente riferimento ai compensi erogati dalle società e dalle associazioni sportive dilettantistiche agli sportivi dilettanti di cui all'art. 81 (ora 67), comma 1, lett. m) del T.U.I.R. che, quindi, non concorrono più alla formazione della base imponibile ai fini IRAP, come, poi, è espressamente previsto nel comma 10 dell'articolo 90.

Art. 51

1. -A decorrere dal 10 luglio 2003 sono soggetti all'obbligo assicurativo gli sportivi dilettanti tesserati in qualità di atleti, dirigenti e tecnici alle Federazioni sportive nazionali, alle discipline associate e agli enti di promozione sportiva.

2. -L'obbligatorietà dell'assicurazione comprende i casi di infortunio avvenuti in occasione e a causa dello svolgimento delle attività sportive dai quali sia derivata la morte o una inabilità permanente.

12.3 – La legge n. 27 dicembre 2020, n. 289 - art. 90 - Disposizioni per l'attività sportiva dilettantistica -

1. Le disposizioni della L. 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche si applicano anche alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro.

2. A decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore della presente legge, l'importo fissato dall'art. 1, comma 1, della L. 16 dicembre 1991, n. 398, come sostituito dall'art. 25 della L. 13 maggio 1999, n. 199, e successive modificazioni, è elevato a 400 mila euro (*art. 1, comma 50 della legge 11 dicembre 2016, n. 232*).

3. Al testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) -all'art. 81 (ora 67), comma 1, lett. m), è aggiunto, in fine, il seguente periodo: «Tale disposizione si applica anche ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo gestionale di natura non professionale resi in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche, nonché delle federazioni sportive nazionali, delle discipline associate e degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI»;

b) -all'art. 83, comma 2, le parole: «a lire 10.000.000» sono sostituite dalle seguenti: «a 10.000 euro» (legge n. 205/2017, art. 1, comma 367).

4. Il CONI, le Federazioni sportive nazionali e gli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI non sono obbligati ad operare la ritenuta del 4% a titolo di acconto sui contributi erogati alle società e associazioni sportive dilettantistiche, stabilita dall'art. 28, secondo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n.600.

5. Gli atti costitutivi e di trasformazione delle società e associazioni sportive dilettantistiche, nonché delle federazioni sportive e degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal C.O.N.I direttamente connessi allo svolgimento dell'attività sportiva, sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa (€ 168,00).

6. Al n. 27-bis dell'allegato B al D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642, (imposta di bollo) sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: «e dalle federazioni sportive ed enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI». **Con il comma 646 dell'art. 1 della legge di bilancio 2019, L. n. 145 del 30 dicembre 2018, l'esenzione è stata estesa anche alle asd e ssd senza scopo di lucro.**

7. All'art.13-bis, comma 1, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, (concessioni governative), dopo le parole: «organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), sono inserite le seguenti: «e le società e associazioni sportive dilettantistiche».

8. Il corrispettivo in denaro o in natura in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche e fondazioni costituite da istituzioni scolastiche, nonché di associazioni sportive scolastiche che svolgono attività nei settori giovanili riconosciuta dalle federazioni sportive nazionali o da enti di promozione sportiva, costituisce, per il soggetto erogante, fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a 200.000 euro, spesa di pubblicità, volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario, ai sensi dell'art. 74, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

9. Al testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) -all'art. 13-bis, comma 1, la lett. *i-ter*), è sostituita dalla seguente: «*i-ter*)-le erogazioni liberali in denaro per un importo complessivo in ciascun periodo d'imposta non superiore a 1.500 euro, in favore delle società e associazioni sportive dilettantistiche, a condizione che il versamento di tali erogazioni sia eseguito tramite banca o ufficio postale ovvero secondo altre modalità stabilite con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, da adottare ai sensi dell'art. 17, comma 3, della L. 23 agosto 1988, n. 400»;

b) all'art. 65, comma 2, la lett. *c-octies*), è abrogata.

10. All'art. 17, comma 2, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, le parole: «*delle indennità e dei rimborsi di cui all'art. 81(ora 67), comma 1, lett. m), del citato testo unico delle imposte sui redditi*» sono soppresse. (In armonia con la disposizione recata dall'art. 5 della Finanziaria 2003, anche per le società e le associazioni sportive dilettantistiche, che optano per le disposizioni della legge n.389 del 1991, non costituiscono base imponibile ai fini IRAP i compensi corrisposti agli atleti dilettanti di cui all'art. 67, comma 1, lett. m) del T.U.I.R).

11. All'art. 111-bis, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: «*ed alle associazioni sportive dilettantistiche*». (È stata, così, eliminata per le asd la possibilità di perdere, al verificarsi di determinate condizioni, la qualifica di «ente non commerciale»).

11-bis. Per i soggetti che optano per la legge 16 dicembre 1991 n. 398, la pubblicità, in qualunque modo realizzata negli impianti utilizzati per manifestazioni sportive dilettantistiche con capienza inferiore ai tremila posti, è da considerarsi in rapporto di occasionalità rispetto all'evento sportivo dilettantistico.

12. Presso l'Istituto per il Credito Sportivo è istituito il Fondo di garanzia per i mutui relativi alla costruzione, all'ampliamento, all'attrezzatura, al miglioramento o all'acquisto di impianti sportivi, ivi compresa l'acquisizione delle relative aree da parte di società o associazioni sportive dilettantistiche nonché di ogni altro soggetto pubblico o privato che persegua, anche indirettamente, finalità sportive (*testo ex art. 64, comma 3-ter D.L. n. 83/2012*).

13. Il Fondo è disciplinato con apposito regolamento adottato, dal Presidente del Consiglio dei Ministri o dall'Autorità di Governo delegata,

per lo sport, ove nominata (*testo ex art. 47 della Legge n. 98 del 9 agosto 2013*).

14. Il Fondo è gestito e amministrato a titolo gratuito dall'Istituto per il Credito Sportivo.

15. (*abrogato ex art. 47 legge n. 98 del 9 agosto 2013*)

16. La dotazione finanziaria del Fondo è costituita dall'importo annuale acquisito dal fondo speciale di cui all'art. 5 della L. 24 dicembre 1957, n. 1295, e successive modificazioni, dei premi riservati al CONI a norma dell'art. 6 del D.Lgs. 14 aprile 1948, n. 496, colpiti da decadenza.

17. Le società e associazioni sportive dilettantistiche devono indicare la denominazione sociale, la finalità sportiva e la ragione o la denominazione sociale dilettantistica e possono assumere una delle seguenti forme:

a) -associazione sportiva priva di personalità giuridica disciplinata dagli artt. 36 e seguenti del Codice Civile;

b) -associazione sportiva con personalità giuridica di diritto privato ai sensi del Regolamento di cui al D.P.R. 10 febbraio 2000, n. 361;

c) -società sportiva di capitali o cooperativa costituita secondo le disposizioni vigenti, ad eccezione di quelle che prevedono le finalità di lucro.

18. -Le società e le associazioni sportive dilettantistiche si costituiscono con atto scritto nel quale deve, tra l'altro, essere indicata la sede legale.

Nello statuto devono essere espressamente previsti:

a) - la denominazione;

b) -l'oggetto sociale con riferimento all'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica;

c) -l'attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione;

d) -l'assenza di fine di lucro e la previsione che i proventi delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi tra gli associati, anche in forme indirette;

e) -le norme sull'ordinamento interno ispirato a principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell'elettività delle cariche sociali, fatte salve le società sportive dilettantistiche che assumono la forma di società di capitali o cooperative per le quali si applicano le disposizioni del Codice Civile;

f) -l'obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statuari;

g) -le modalità di scioglimento dell'associazione;

h) -l'obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni.

18-bis. È fatto divieto agli amministratori delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche di ricoprire la medesima carica in altre società o associazioni sportive dilettantistiche nell'ambito della medesima federazione sportiva o disciplina associata se riconosciuta dal CONI ovvero nell'ambito della medesima disciplina facente capo ad un ente di promozione sportiva.

18-ter. Le società e le associazioni sportive dilettantistiche che, alla data di entrata in vigore della presente legge, sono in possesso dei requisiti di cui al comma 18, possono provvedere all'integrazione della denominazione sociale di cui al comma 17 attraverso verbale di determinazione assunta in tal senso dall'assemblea dei soci.

19 -Sono fatte salve le disposizioni relative ai gruppi sportivi delle Forze armate, delle Forze di polizia e del Corpo nazionale dei vigili del fuoco, di cui all'art. 6, comma 4, della legge 31 marzo 2000, n. 78, firmatari di apposite convenzioni con il CONI.

I commi 20, 21 e 22 dell'art. 90 nella originaria formulazione, sono stati abrogati dall'art. 4, comma 6-quater del D.L. 22 marzo 2004 n. 72, convertito dalla legge n. 128 del 2004. Tuttavia, come già osservato nel precedente parag. 1.3, sono state legislativamente sancite, con l'art. 7 del D.L. 28 maggio 2004, n.136, convertito dalla L. 27 luglio 2004, n. 186, che di seguito si riporta, le competenze del CONI in materia di certificazione dello status di società o associazione sportiva dilettantistica.

Art. 7, legge n. 186/2004 - « ...in relazione alla necessità di confermare che il CONI è unico organismo certificatore della effettiva attività sportiva svolta dalle società e dalle associazioni dilettantistiche, le disposizioni di cui ai commi 1, 3, 5, 7, 8, 9, 10, 11 e 12 dell'art. 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, e successive modificazioni, si applicano alle società ed alle associazioni sportive dilettantistiche che sono in possesso del riconoscimento ai fini sportivi rilasciato dal CONI, quale garante dell'unicità dell'ordinamento sportivo nazionale ai sensi dell'art. 5, comma 1, D.Lgs. 23 luglio 1999, n. 242, e successive modificazioni.....il CONI trasmette annualmente al Ministero dell'economia e delle finanze - Agenzia delle entrate -, l'elenco delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche riconosciute ai fini sportivi».

A seguito della disposizione recata dall'art. 7, il Consiglio Nazionale del CONI con deliberazioni nn. 1273 e 1288, rispettivamente del 15 luglio e dell'1° novembre 2004, ha approvato le norme per l'istituzione del Registro delle Associazioni e Società sportive dilettantistiche dando nel

contempo delega alle Federazioni Sportive Nazionali, alle Discipline Sportive Associate riconosciute ed agli Enti di Promozione Sportiva riconosciuti, del riconoscimento provvisorio ai fini sportivi delle società e asd con relativa raccolta, verifica e conservazione della documentazione necessaria (atti costitutivi, statuti e relativi verbali di modifica), stabilendo, inoltre, che il riconoscimento definitivo ai fini sportivi delle stesse è collegato all'iscrizione al Registro delle Associazioni e Società Sportive Dilettantistiche.

23. I dipendenti pubblici possono prestare la propria attività, nell'ambito delle società e associazioni sportive dilettantistiche, fuori dall'orario di lavoro, purché a titolo gratuito e fatti salvi gli obblighi di servizio, previa comunicazione all'amministrazione di appartenenza. Ai medesimi soggetti possono essere riconosciuti esclusivamente le indennità e i rimborsi di cui all'art. 81 (ora, 67), comma 1, lett. m), del testo unico delle imposte sui redditi di cui al D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

24. L'uso degli impianti sportivi in esercizio da parte degli enti locali territoriali è aperto a tutti i cittadini e deve essere garantito, sulla base di criteri obiettivi, a tutte le società e associazioni sportive.

25. Ai fini del conseguimento degli obiettivi di cui all'art. 29 della presente legge, nei casi in cui l'ente pubblico territoriale non intenda gestire direttamente gli impianti sportivi, la gestione è affidata in via preferenziale a società e associazioni sportive dilettantistiche, enti di promozione sportiva, discipline sportive associate e Federazioni sportive nazionali, sulla base di convenzioni che ne stabiliscono i criteri d'uso e previa determinazione di criteri generali e obiettivi per l'individuazione dei soggetti affidatari. Le regioni disciplinano con propria legge, le modalità di affidamento.

26. Le palestre, le aree di gioco e gli impianti sportivi scolastici, compatibilmente con le esigenze dell'attività didattica e delle attività sportive della scuola, comprese quelle extracurricolari ai sensi del regolamento di cui al D.P.R. 10 ottobre 1996, n. 567, devono essere posti a disposizione di società e associazioni sportive dilettantistiche aventi sede nel medesimo comune in cui ha sede l'istituto scolastico o in comuni confinanti.

Si rileva che ai sensi dell'art. 52 del D.Lgs. n. 36/2021, sono state abrogate, perché trasfuse nel decreto stesso, le disposizioni recate dai commi 4, 5, 8, 17, 18, 18-bis, 19 e 23 dell'art. 90 della legge n. 289/2002

12.4 - Le agevolazioni in materia di tasse

Premesso che le disposizioni recate dall'art. 90 in materia di imposte sui redditi e IVA sono state dettagliatamente trattate in relazione ai singoli tributi, si illustrano le altre disposizioni in materia di tasse.

I commi 5, 6 e 7 dell'art. 90 della legge n. 289/2002, hanno introdotto agevolazioni a favore delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche in materia, rispettivamente, di imposta di registro, di bollo e di tasse sulle concessioni governative.

12.4.1 - Imposta di registro

Il comma 5 stabilisce che gli atti costitutivi e di trasformazione delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche, direttamente connessi allo svolgimento dell'attività sportiva sono assoggettati all'imposta di registro in misura fissa (attualmente euro 200).

La stessa agevolazione è prevista per le Federazioni sportive e per gli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI.

Il regime normale prevede, invece, che la costituzione di società o associazioni, se per quest'ultime si opta per l'atto pubblico o per la scrittura privata registrata, è soggetta, ai sensi dell'art. 4 della parte 1^a della tariffa allegata al D.P.R. n. 131/1986, ad imposta in misura proporzionale a seconda della natura dei beni oggetto del conferimento.

12.4.2 - Imposta di bollo

Il successivo comma 6 dispone l'esenzione dall'imposta di bollo su tutti «gli atti, documenti, istanze, contratti nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni poste in essere o richieste» dalle Federazioni sportive e dagli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI.

Con il comma 646 dell'art. 1, della legge di bilancio 2019, n. 145 del 30 dicembre 2018, l'esenzione dall'imposta di bollo è stata estesa anche alle asd e ssd senza scopo di lucro riconosciute dal CONI; l'esenzione, della quale già fruiscono il CONI, le federazioni sportive nazionali e gli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI, opera sugli atti, documenti, istanze, contratti nonché copie anche dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni posti in essere e richiesti (art. 27-bis della Tabella B – Allegato B del D.P.R. n. 642 del 26 ottobre 1972, recante disciplina dell'imposta di bollo).

Sull'argomento l'Agenzia delle entrate con la risposta ad un interpello – Risposta n. 361 del 30 agosto 2019 -, ha chiarito, tra l'altro, *“che gli*

estratti conto corrente possano fruire dell'esenzione ex art. 27-bis della tabella allegata al D.P.R. n. 642 del 1072; ciò in quanto l'espressione "estratti" si ritiene possa includere anche i documenti contenenti informazioni in ordine alla gestione finanziaria del conto corrente"

In materia di imposta di bollo è interessante rilevare una nota del Comune di Roma Capitale - Direz. Anagrafe - prot. n. 48601 del 20 aprile 2012 - interpellato circa la possibilità di rilasciare alla cittadinanza le certificazioni anagrafiche necessarie per il tesseramento presso le associazioni aderenti a federazioni sportive in esenzione dall'imposta ai sensi dell'art. 8-bis della tabella allegata al D.P.R. n. 642/1972 che recita: "certificati richiesti dalle società sportive, su disposizione delle rispettive federazioni".

A sostegno dell'esenzione è stato richiamato l'art. 15 del D.Lgs. 23 luglio 1999, n. 242, ai sensi del quale le federazioni sportive hanno personalità giuridica di diritto privato per cui, in sostanza, si tratterebbe di un rapporto di natura privatistica tra lo sportivo e l'associazione che legittima l'uso della certificazione ordinaria.

Poiché la questione - afferma il Comune di Roma Capitale - verte sul concetto di pubblico servizio gestito dal soggetto privato, ai fini dell'operatività o meno dell'obbligo di sostituire i certificati con le autocertificazioni introdotto dall'art. 15 della L. n. 183/2011, preso atto di quanto rappresentato ed in attesa di chiarimenti da parte del competente Ministero della Pubblica Amministrazione e della semplificazione, si ritiene possibile al momento rilasciare i certificati anagrafici in regime di esenzione ex art. 8 bis della tabella sopra citata, anche per agevolare un'attività di sicuro interesse generale quale è la pratica sportiva dei giovani.

Sull'argomento è, infine, da rilevare la risposta ad una richiesta di consulenza giuridica fornita dall'Agenzia delle entrate in data 20 febbraio 2020 – Risposta n. 67 - .

E' stato chiesto di conoscere se le fatture emesse nei confronti di un'associazione sportiva dilettantistica possano considerarsi esenti dall'imposta di bollo ex art. 27-bis della Tabella, allegato B al DPR 27 ottobre 1972, n., 642, dal momento che tali fatture sono da considerarsi "documenti... richiesti... da Federazioni sportive ed Enti di promozione sportiva riconosciuti dal Coni" come da modifica apportata dalla legge di bilancio (art. 1, comma 646, e specifica Circolare n. 18/2018).

L'Agenzia si è pronunciata **negativamente**.

Infatti, afferma l'Agenzia, per effetto dell'art. 21 del DPR n. 633/1972, per ciascuna operazione imponibile *il soggetto che effettua la cessione di*

un bene o la prestazione di un servizio deve emettere fattura o, ferma restando la sua responsabilità, assicura che la stessa sia emessa, per suo conto dal cessionario o dal committente del bene . Ne consegue che le fatture non possano rientrare tra gli atti, documenti, certificazioni richiesti dalle asd ma le fatture medesime rientrano nel campo applicativo dell'art. 13, n. 1, della Tariffa allegato A, parte 1, annessa al DPR n. 642/1972, il quale prevede l'applicazione dell'imposta di bollo nella misura di euro 2,00 per ogni esemplare per le "fatture, note, conti e simili documenti recanti addebitamenti o accreditamenti, anche non sottoscritti, ma spediti o consegnati pure tramite terzi; ricevute e quietanze rilasciate dal creditore, o da altri per suo conto, a liberazione totale o parziale di una obbligazione pecuniaria". L'imposta non è dovuta quando la somma non supera euro 77,47.

Ne consegue, conclude l'Agenzia, che l'esenzione dall'imposta di bollo prevista dal citato articolo 27-bis della Tabella relativa non possa trovare applicazione con riferimento alle fatture rilasciate dall'istante nei confronti dell'associazione sportiva dilettantistica riconosciuta dal CONI.

12.4.3 - Tasse di concessione governativa

Il comma 7 dispone che l'esenzione dalle tasse di concessione governativa di cui all'art. 13-bis, comma 1 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, prevista a favore delle ONLUS, venga estesa anche alle società ed alle associazioni sportive dilettantistiche.

L'indicazione degli atti soggetti alle tasse di concessione governativa e le relative tariffe sono individuate nella Tabella allegata al medesimo D.P.R. n. 641.

12.4.4 - Imposta sulla pubblicità

L'art. 1, comma 470 della legge 30 dicembre 2004, n. 311 (Finanziaria 2005), ed il successivo art. 7-octies, comma 2 della legge 31 marzo 2005, n. 43, nonché l'art. 1, comma 128 della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (Finanziaria 2006) hanno stabilito che la pubblicità realizzata dalle società e asd negli impianti utilizzati per manifestazioni sportive dilettantistiche, con capienza non superiore ai 3.000 posti, non va assoggettata all'imposta sulla pubblicità.

Sull'argomento il Dipartimento per le Politiche Fiscali del Ministero dell'Economia e delle finanze, con nota del 3 aprile 2007, n. 1576, ha definitivamente chiarito, dopo molte perplessità sollevate da alcuni enti

locali, che la *ratio* della legge è proprio quella di esonerare dal pagamento del tributo la pubblicità in qualunque modo realizzata dai soggetti destinatari della norma stessa, a prescindere dal soggetto cui si riferiscono i messaggi pubblicitari e dalla visibilità all'esterno o meno degli stessi.

Conclude, infatti, la predetta nota n. 1576:

“In altre parole, la ratio dell’art. 1, comma 128, della legge n. 266 del 2005, è proprio quella di agevolare ogni forma di pubblicità in qualunque modo realizzata dai soggetti che utilizzano impianti di modeste dimensioni per lo svolgimento di manifestazioni sportive dilettantistiche. Pertanto, l’esenzione in parola deve essere accordata anche nell’ipotesi in cui vengano esposti messaggi pubblicitari che non riguardino specificamente le società utilizzatrici degli impianti sportivi, ma soggetti diversi.

Riguardo, poi, alla visibilità che tali messaggi possono avere anche all’esterno degli impianti sportivi in cui vengono esposti, va precisato che, ai fini del riconoscimento dell’esenzione, è sufficiente che i messaggi pubblicitari siano esposti sulle strutture dell’impianto sportivo, essendo ininfluenza la loro eventuale visibilità anche all’esterno dell’impianto stesso”.

Sempre in materia di **imposta sulla pubblicità**, il successivo comma 480 dello stesso art. 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311, ha inserito all’art. 6 del relativo D.Lgs. 15 novembre 1993, n. 507, il comma 2-bis che è così formulato: *«Per i soggetti di cui all’art. 20 non trova applicazione l’imposta sulla pubblicità». Il citato art. 20 del decreto n. 507/1993, considera «i manifesti relativi ad attività .. . sportive da chiunque realizzate, con il patrocinio o la partecipazione degli enti pubblici territoriali».*

12.4.5 - Imposta Municipale - IMU

Con l’art. 13 della legge 22 dicembre 2011, n. 214 (cd. “Salvitalia”) è stata istituita a far tempo dal 1° gennaio 2012, in tutti i comuni italiani, **l’imposta municipale (IMU)** con l’abolizione dell’ICI.

L’imposta, che è stata oggetto di successivi interventi legislativi (legge n. 147/2013, leggi di Stabilità 2014, 2015 e 2016), ha per presupposto il possesso di immobili comprese le abitazioni principali e le pertinenze; la base imponibile è costituita dal valore dell’immobile così determinato:

- -per le abitazioni di categoria da A/1 a A/9, C/2, C/6 e C/7: rendita catastale + 5% x 160;

- -uffici (cat. A/10): rendita catastale + 5% x 80;
- negozi (C/1): rendita catastale + 5% x 55;
- -palestre, stabilimenti balneari, ecc. senza fine di lucro, (cat. C/3, C/4 e C/5): rendita catastale + 5% x 140;
- -immobili destinati a banche, assicurazioni ecc.(Cat. D/5): rendita catastale + 5% x 80;
- -centri comm., palestre ecc. con fine di lucro (Cat. D/1 a D/10): rendita catastale + 5% x 65 (dal 2013).

È in facoltà dei Comuni di applicare l'aliquota fino al **10,6 per mille** . Dal 1° gennaio 2016 (legge di Stabilità 2016) sono escluse dall'IMU gli immobili destinati ad abitazione principale fatta eccezione per quelli classificati in Categorie A/1, A/8 e A7). **Metà dell'imposta liquidata sui immobili diversi dall'abitazione principale e dai fabbricati rurali strumentali va allo Stato.**

Pertanto l'IMU va versata con i seguenti codici (Risoluz. N. 35/E del 12 aprile 2012 dell'Agenzia delle entrate) utilizzando il Mod. F 24 o il Mod. F 24 semplificato:

IMU per altri fabbricati (a disposizione, ecc.)

	- COMUNE	- codice tributo 3918
IMU per altri fabbricati "" ""	- STATO	- codice tributo 3919
IMU - Interessi da accertamento	- COMUNE	- codice tributo 3923
IMU - Sanzioni da accertamento	- COMUNE	- codice tributo 3924

Tra i fabbricati **esenti dall'IMU figurano quelli utilizzati dagli enti non commerciali**, destinati **esclusivamente** allo svolgimento di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, didattiche, ricettive, culturali, **sportive**, ecc.

A tale riguardo, è opportuno considerare la disciplina precedente l'IMU relativa all'ICI.

Con l'art. 7 del D.L. 30 settembre 2005, n. 203, era stata stabilita l'esenzione dall'ICI per gli immobili degli enti non commerciali, tra i quali sono da ricondurre anche le associazioni sportive, ancorché gli immobili stessi fossero adibiti ad attività commerciali.

L'art. 39 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, ha modificato la disciplina stabilendo che l'esenzione si applica agli immobili adibiti ad attività che non abbiano esclusivamente natura commerciale. Pertanto, gli immobili nei quali si svolge sia l'attività istituzionale sia quella commerciale continuano a godere dell'esenzione mentre per quegli immobili nei quali si svolge solo attività commerciale è dovuta l'ICI.

Con sentenza n. 19732 del 17 settembre 2010, la Corte di Cassazione ha stabilito che l'esenzione ICI spetta agli enti non commerciali anche se

l'inquadramento catastale dell'immobile non è coerente con la loro attività istituzionale.

Tuttavia, anche tenendo conto dell'indirizzo della Cassazione, è da ritenere che, ai fini dell'esenzione, non rileva l'attività indicata nello statuto dell'ente, ma quella svolta negli immobili, per cui vanno esenti dal tributo solamente gli immobili ove si svolgono soltanto attività non commerciali.

Se l'unità immobiliare ha un'utilizzazione mista, istituzionale e commerciale, l'esenzione si applica soltanto alla frazione di unità nella quale l'attività non commerciale.

Nel caso in cui non sia possibile procedere all'individuazione dei locali in cui si svolge l'attività non commerciale, l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzo dell'immobile osservando le disposizioni recate dal decreto ministeriale n. 200 del 19 novembre 2012.

La dichiarazione deve essere presentata entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello in cui si è entrati in possesso dell'immobile o sono intervenute variazioni, con il modello dichiarazione IMU/TASI di cui al D.M. 26 giugno 2014, in G.U. n. 153 del 4 luglio 2014.

Il pagamento dell'IMU può essere effettuato in due rate, pari al 50% dell'importo dovuto, che scadono entro il 16 giugno ed il 16 dicembre.

12.4.6 - Istituzione del tributo comunale sui servizi - TASI - e sui rifiuti - TARI -

Con la legge n. 147 del 2013, commi da 639 a 702, dal 1° gennaio 2013 è istituito in tutti i comuni italiani il **tributo comunale sui servizi** che è dovuto da chiunque possieda, occupi o detenga a qualsiasi titolo locali o aree scoperte, a qualsiasi uso adibiti, suscettibile di produrre rifiuti.

I tributi, successivamente regolati con le leggi 23 dicembre 2014 e 28 dicembre 2015, n. 208, hanno come presupposto impositivo il possesso o la detenzione di immobili. La legge di Stabilità 2016 ha escluso dalla TASI gli immobili adibiti ad abitazione principale ad eccezione di quelli catastalmente classificati in categoria A/1, A/8 e A/9.

Per ciò che concerne la tassa sui rifiuti - TARI - si richiama la Circolare n. 7 del 3 maggio 1983 della Direzione generale della fiscalità locale del Ministero delle finanze, confermata, poi, dalla Ris. n. 5/3398 del 24 gennaio 1994, che riteneva **intassabile**, ai fini della Tarsu, la superficie dei locali adibiti esclusivamente allo **svolgimento dell'attività sportiva**.

Con Circolare n. 95 del 22 giugno 1994, poi, il Ministero delle finanze ha specificato che non sono soggette a Tarsu "le superfici destinate o

attrezzate esclusivamente per attività competitive o ginniche semprechè, secondo la comune esperienza, non comportino la formazione di rifiuti in quantità apprezzabile". Trattasi di una esclusione di carattere oggettivo derivante dal fatto che l'attività sportiva non produce rifiuti e, pertanto, le aree ed i locali su cui viene praticata non sono soggetti alla tassa.

La superficie totale dei locali di una società o asd deve essere, però, distinta tra la superficie destinata ad esclusivo svolgimento dell'attività sportiva, che è intassabile, e quella destinata a servizi accessori (segreteria, bagni, spogliatoi ed altro), che, invece, va assoggettata a tassazione.

È da ritenere che la disciplina prevista a suo tempo per la TARSU vada applicata anche alla TARI.

12.5 - La Circolare n. 21/E del 22 aprile 2003 dell'Agenzia delle entrate

Si riporta di seguito la Circolare n. 21/E del 22 aprile 2003 con la quale l'Agenzia delle Entrate ebbe a fornire le necessarie istruzioni in ordine alle disposizioni recate dalla legge n. 289 del 2002 a favore dello sport dilettantistico.

La Circolare rappresenta un documento estremamente importante dal punto di vista conoscitivo degli aspetti fiscali del dilettantismo sportivo.

Particolare attenzione va posta all'obbligo di indicare nella denominazione sociale la finalità sportiva e la ragione o denominazione sociale **«sportiva dilettantistica»** (punto 1.1), nonché a quello della **tenuta della contabilità separata per l'attività commerciale svolta**.

Assume rilievo anche l'indirizzo espresso nell'ultimo capoverso del punto 3.1 circa l'obbligo per le società dilettantistiche di capitali senza fine di lucro della tenuta dei libri contabili previsti dal codice agli effetti civili.

Se ne deduce che, ai fini tributari, le società stesse che optano per la legge n. 398 del 1991 possono limitare gli obblighi della contabilità adempiendo a quanto stabilito al riguardo dalla medesima legge n. 398 e, cioè, alla sola tenuta del prospetto di cui al D.M. 11 febbraio 1997.

La circolare n. 21/E, emanata in data 22 aprile 2003, non può tenere, ovviamente, conto delle modifiche apportate all'art. 90 e dalle disposizioni successive, specie per ciò che concerne i requisiti statuari (punto 1.1) ma restano validi i principi enunciati e i chiarimenti forniti.

Circolare n. 21/E del 22 aprile 2003

Agenzia delle entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso
Oggetto: Legge 27 dicembre 2002, n. 289 - art. 90. Disposizioni per l'attività sportiva dilettantistica

(il limite di 250.000 euro menzionato nella Circolare è stato aumentato, con decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2017 ad euro 400.000 - art. 1, comma 50 della legge di bilancio 2017)

Sintesi:

La circolare fornisce chiarimenti in materia di attività sportiva dilettantistica, alla luce delle disposizioni contenute nell'art. 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289. Detto articolo disciplina sotto il profilo giuridico le associazioni e le società sportive dilettantistiche ed agevola lo sviluppo del settore, anche attraverso interventi in materia tributaria diretti ad ampliare l'ambito soggettivo ed oggettivo dei benefici fiscali in favore dello sport dilettantistico. Le principali novità introdotte in materia sono le seguenti:

- -estensione alle nuove società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro delle agevolazioni recate dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e dalle altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche (comma 1);
- -inapplicabilità alle associazioni sportive dilettantistiche delle disposizioni sulla perdita della qualifica di ente non commerciale (comma 11);
- -elevazione del limite di proventi stabilito per poter fruire dei benefici previsti dalla legge n. 398 del 1991 (comma 2);
- -ampliamento del regime agevolato riservato dagli articoli 81 e 83 del TUIR, ai compensi corrisposti agli sportivi dilettanti (comma 3);
- -esclusione dalla base imponibile IRAP delle indennità e dei rimborsi di cui all'art. 81, comma 1, lett. m) del TUIR (comma 10);
- -facoltà di non applicare la ritenuta d'acconto sui contributi corrisposti dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali e dagli enti di promozione sportiva alle società e associazioni sportive dilettantistiche (comma 4);
- regime agevolativo per le spese di pubblicità (comma 8);
- -agevolazioni in materia di imposte indirette in favore delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche (commi 5,6,7);
- -modifiche al regime delle erogazioni liberali in favore delle associazioni e società sportive dilettantistiche (comma 9).

Testo:

INDICE

PREMESSA

1. -REQUISITI SOGGETTIVI DELLE ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE

1.1 Denominazione, requisiti statuari

1.2 Associazioni sportive dilettantistiche. Forma giuridica

1.3 Società sportive dilettantistiche. Forma giuridica

2.4 -QUALIFICAZIONE TRIBUTARIA DELLE ASSOCIAZIONI E DELLE SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE

2.1 Associazioni sportive dilettantistiche

2.1.1.- Inapplicabilità delle disposizioni sulla perdita della qualifica di ente non commerciale (art. 90, comma 11)

2.1.2. Art. 111, commi 3 e 4-quinquies

2.2 -Società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro

3.- ESTENSIONE ALLE SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE SENZA FINE DI LUCRO DELLE DISPOSIZIONI IN FAVORE DELLE ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE (art. 90, comma 1)

3.1 Legge n. 398 del 1991

3.1.1 Imposte sui redditi

3.1.2 Imposta sul valore aggiunto

3.1.3 Adempimenti

3.2 -Certificazione dei corrispettivi per assistere alle manifestazioni sportive dilettantistiche

3.3 Proventi esclusi dal reddito imponibile

4. -ELEVAZIONE A 250.000 EURO DEL LIMITE MASSIMO DI PROVENTI PER BENEFICIARE DELLE DISPOSIZIONI RECAE DALLA LEGGE N. 398 DEL 1991 (art. 90, comma 2)

4.1 Decorrenza

4.3 Esercizio dell'opzione

5. -COMPENSI CORRISPOSTI A SPORTIVI DILETTANTI (art. 90, comma 3)

5.1 Articolo 81, comma 1, lett. m) del TUIR

5.2 Articolo 83, comma 2 del TUIR

5.3 Dipendenti pubblici (art. 90, comma 23)

5.4 Decorrenza

5.5 Deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione

6. -IRAP. ESCLUSIONE DALLA BASE IMPONIBILE DELLE INDENNITÀ' E DEI RIMBORSI DI CUI ALL'ART. 81, COMMA 1, LETTERA m) DEL TUIR (art. 90, comma 10)

7. -RITENUTA DEL 4 PER CENTO A TITOLO DI ACCONTO SUI CONTRIBUTI EROGATI ALLE ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE (art. 90, comma 4)

8. AGEVOLAZIONI CONCERNENTI LE SPESE DI PUBBLICITA' (art. 90, comma 8)

9. -ULTERIORI AGEVOLAZIONI PER LE ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE

9.1 Agevolazioni concernenti l'imposta di registro (art. 90, comma 5)

9.2 Agevolazioni concernenti l'imposta di bollo (art. 90, comma 6)

9.3 Agevolazioni concernenti le tasse di concessione governativa (art. 90, comma 7)

10. -EROGAZIONI LIBERALI IN FAVORE DELLE ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE (art. 90, comma 9)

PREMESSA

L'art. 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289 reca disposizioni in materia di attività sportiva dilettantistica che disciplinano sotto il profilo giuridico le associazioni e le società sportive dilettantistiche ed agevolano lo sviluppo del settore, anche attraverso interventi in materia tributaria diretti ad ampliare l'ambito soggettivo ed oggettivo dei benefici fiscali in favore dello sport dilettantistico.

La disciplina giuridica delle associazioni sportive e delle società sportive dilettantistiche è contenuta nei commi 17 e 18.

Dette disposizioni assumono particolare rilievo poichè individuano le tipologie soggettive operanti nel settore dello sport dilettantistico.

In particolare, viene introdotta una nuova tipologia di società di capitali che si caratterizza per le finalità non lucrative e che si inserisce nell'ordinamento giuridico come una peculiare categoria di soggetti societari.

Le associazioni sportive dilettantistiche vengono invece disciplinate per la prima volta sotto il profilo civilistico e assumono, pertanto, una configurazione associativa tipica.

Alle tipologie soggettive disciplinate dai commi 17 e 18 del citato art. 90 si applicano i benefici fiscali in favore dello sport dilettantistico previsti dalla vigente normativa, integrata e modificata dallo stesso articolo 90.

Gli interventi sulla disciplina tributaria in favore dello sport dilettantistico sono contenuti nei commi da 1 a 11 nonchè nel comma 23 dell'art. 90.

Le novità introdotte in materia sono le seguenti: - estensione alle nuove società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro delle agevolazioni recate dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e dalle altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche (comma 1);

- -inapplicabilità alle associazioni sportive dilettantistiche delle disposizioni sulla perdita della qualifica di ente non commerciale (comma 11);
- -elevazione del limite di proventi stabilito per poter fruire dei benefici previsti dalla legge n. 398 del 1991 (comma 2);
- -ampliamento del regime agevolato riservato dagli articoli 81 e 83 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917, ai compensi corrisposti agli sportivi dilettanti (comma 3);
- -esclusione dalla base imponibile IRAP delle indennità e dei rimborsi di cui all'art. 81, comma 1, lett. m) del TUIR (comma 10);
- -facoltà di non applicare la ritenuta d'acconto sui contributi corrisposti dal CONI, dalle Federazioni sportive nazionali e dagli enti di promozione sportiva alle società e associazioni sportive dilettantistiche (comma 4);
- -regime agevolativo per le spese di pubblicità (comma 8);
- -agevolazioni in materia di imposte indirette in favore delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche (commi 5,6,7);
- -modifiche al regime delle erogazioni liberali in favore delle associazioni e società sportive dilettantistiche (comma 9).

1. -REQUISITI SOGGETTIVI DELLE ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE.

1.1 Denominazione, requisiti statuari.

L'art. 90 della legge n. 289 del 2002 ha dettagliatamente indicato i requisiti necessari per l'individuazione delle associazioni sportive dilettantistiche (con o senza personalità giuridica) e delle società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali senza fine di lucro.

Il comma 17, in particolare, stabilisce che le associazioni e le società sportive dilettantistiche devono indicare nella denominazione sociale la finalità sportiva e la ragione o la denominazione sociale dilettantistica.

Il comma 18 stabilisce, altresì, che lo statuto e l'atto costitutivo di entrambe le categorie di soggetti devono contenere le clausole necessarie per garantire l'assenza di fine di lucro ed assicurare il rispetto degli altri principi indicati dalla stessa norma.

A tal fine l'anzidetta disposizione, operando un rinvio a disposizioni regolamentari, stabilisce espressamente che: "Con uno o più regolamenti, emanati ai sensi dell'articolo 17, comma 2, della legge 23 agosto 1988, n. 400, nel rispetto delle disposizioni dell'ordinamento

generale e dell'ordinamento sportivo, secondo i seguenti principi generali, sono individuati:

a) -i contenuti dello statuto e dell'atto costitutivo delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche, con particolare riferimento a:

1) assenza di fini di lucro;
2) rispetto del principio di democrazia interna
3) -organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica per l'avvio, l'aggiornamento e il perfezionamento nelle attività sportive;

4) -disciplina del divieto per gli amministratori di ricoprire cariche sociali in altre società e associazioni sportive nell'ambito della medesima disciplina;

5) gratuità degli incarichi degli amministratori;

6) -devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni;

7) -obbligo di conformarsi alle norme e alle direttive del CONI nonché agli statuti e ai regolamenti delle Federazioni sportive nazionali o dell'ente di promozione sportiva cui la società o l'associazione intende affiliarsi;

b) -le modalità di approvazione dello statuto, di riconoscimento ai fini sportivi e di affiliazione ad una o più Federazioni sportive nazionali o alle discipline sportive associate o a uno degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI, anche su base regionale;

c) -i provvedimenti da adottare in caso di irregolare funzionamento o di gravi irregolarità di gestione o di gravi infrazioni all'ordinamento sportivo.”

Si precisa che, in mancanza del formale recepimento nello statuto o nell'atto costitutivo, nonché in caso di inosservanza di fatto delle clausole stabilite dai regolamenti emanati ai sensi del comma 18 dell'art. 90, le associazioni e società sportive dilettantistiche non possono beneficiare del particolare regime agevolativo ad esse riservato.

Parimenti costituisce condizione per il godimento dei benefici fiscali l'adozione della denominazione indicata nel citato comma 17 dell'art. 90, che deve essere utilizzata in tutti i segni distintivi o comunicazioni rivolte al pubblico.

Le associazioni e le società sportive dilettantistiche, in possesso dei previsti requisiti, sono iscritte nell'apposito registro istituito presso il CONI, ai sensi del comma 20 dell'art. 90 della legge n. 289.

A tal fine il comma 21 del medesimo art. 90 stabilisce che “Le modalità di tenuta del registro di cui al comma 20, nonché le procedure di verifica,

la notifica delle variazioni dei dati e l'eventuale cancellazione sono disciplinate da apposita delibera del Consiglio nazionale del CONI, che è trasmessa al Ministero vigilante ai sensi dell'articolo 1, comma 3, della legge 31 gennaio 1992, n. 138".

Si fa presente che detto registro tenuto dal CONI può assolvere, per l'Amministrazione finanziaria, una importante funzione ricognitiva degli organismi sportivi dilettantistici ed è, quindi, particolarmente utile anche ai fini dell'attività di controllo.

1.2 Associazioni sportive dilettantistiche. Forma giuridica.

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

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

Come già chiarito, entrambe le tipologie di associazioni devono adottare la denominazione indicata dal comma 17 dell'art. 90 e sono tenute ad adeguare il contenuto degli statuti o degli atti costitutivi alle disposizioni del comma 18.

Si precisa che le associazioni sportive dilettantistiche continuano a fruire, senza soluzione di continuità, delle agevolazioni previste dalle vigenti disposizioni e possono beneficiare di quelle introdotte dall'art. 90 della legge n. 289 del 2002, sempre che adeguino gli statuti con le modalità e nei termini di cui al regolamento da emanare ai sensi del comma 18 dello stesso articolo 90.

1.3 Società sportive dilettantistiche. Forma giuridica.

Le società sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro costituiscono una nuova categoria soggettiva, individuata ai sensi dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002, destinataria del particolare regime di favore previsto per le associazioni sportive dilettantistiche.

Dette società sono costituite ai sensi del comma 17, lett. c), dell'art. 90 "secondo le disposizioni vigenti, ad eccezione di quelle che prevedono le finalità di lucro".

Anche le società in argomento devono indicare nella denominazione e ragione sociale la finalità sportiva dilettantistica e devono redigere lo statuto e l'atto costitutivo nel rispetto delle disposizioni stabilite dal

comma 18. A tal fine valgono le modalità e i termini previsti dal regolamento da emanarsi ai sensi dello stesso comma 18 dell'art. 90.

2. -QUALIFICAZIONE TRIBUTARIA DELLE ASSOCIAZIONI E DELLE SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE.

2.1 Associazioni sportive dilettantistiche.

2.1.1 Inapplicabilità delle disposizioni sulla perdita della qualifica di ente non commerciale (art. 90, comma 11).

Il comma 11 dell'articolo 90 in commento aggiunge in fine all'articolo 111-bis, comma 4, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917, le seguenti parole: "ed alle associazioni sportive dilettantistiche".

Con tale modifica normativa è stata estesa alle associazioni sportive dilettantistiche la particolare norma che esclude la perdita della qualifica di ente non commerciale per gli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili.

Le associazioni sportive dilettantistiche non perdono, quindi, la qualifica di enti non commerciali, ancorchè non rispettino i limiti ed i parametri indicati dai commi 1 e 2 del citato art. 111-bis del TUIR.

2.1.2 Art. 111, commi 3 e 4-quinquies.

Per fruire del regime agevolativo recato dall'art.111, comma 3, del TUIR, che prevede la detassazione di determinate attività, le associazioni sportive dilettantistiche in argomento devono integrare, ove occorra, le clausole statutarie stabilite dal regolamento di cui al più volte citato comma 18 dell'art. 90 (cfr. paragrafo 1.1) con quelle previste dal comma 4-quinquies dello stesso art. 111.

2.2 Società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro.

Si chiarisce che le società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali, ancorchè non perseguano il fine di lucro, mantengono, dal punto di vista fiscale, la natura commerciale e sono riconducibili, in quanto società di capitali, nell'ambito dell'art. 87, comma 1, lettera a) del TUIR. L'assenza del fine di lucro non incide sulla qualificazione tributaria degli enti in questione.

Il reddito delle società sportive dilettantistiche è, pertanto, determinato, in via di principio, secondo le disposizioni del Titolo II, Capo II, del TUIR relative alle società e agli enti commerciali.

Nei confronti delle società sportive dilettantistiche non possono, quindi, trovare applicazione le disposizioni relative agli enti non commerciali,

recate dagli articoli 108 e seguenti del TUIR, ivi comprese quelle contenute nell'art. 111, concernente gli enti non commerciali di tipo associativo.

Si precisa tuttavia che - in forza dell'articolo 90, comma 1, della legge n. 289 del 2002, secondo cui "Le disposizioni della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche si applicano anche alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro" - può trovare applicazione nei confronti delle società sportive dilettantistiche la disposizione contenuta nell'art. 111, comma 3, del TUIR.

Secondo quest'ultima disposizione per alcune associazioni espressamente previste, tra cui le associazioni sportive dilettantistiche, "non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati".

La disposizione menzionata stabilisce, in sostanza, la non rilevanza fiscale di corrispettivi specifici versati dagli associati e dagli altri soggetti ivi, in favore di enti associativi con particolari finalità. Per beneficiare di detta norma agevolativa le società sportive dilettantistiche, al pari delle associazioni sportive dilettantistiche, devono integrare le clausole statutarie stabilite dal regolamento di cui al più volte citato comma 18 dell'articolo 90 con quelle previste dal comma 4-quinquies dello stesso articolo 111.

Alle società sportive dilettantistiche di capitali senza fini di lucro non si applica, invece, la disposizione recata dall'art. 111-bis, comma 4, del TUIR, come integrata dall'art. 90, comma 11, della legge n. 289 del 2002, che esclude la perdita delle qualifica di ente non commerciale per le associazioni sportive dilettantistiche.

3.- ESTENSIONE ALLE SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE SENZA FINE DI LUCRO DELLE DISPOSIZIONI IN FAVORE DELLE ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE

(art. 90, comma 1).

L'art. 90, comma 1, della legge n. 289 del 2002 ha introdotto, come già anticipato, un'importante novità consistente nell'estensione delle disposizioni della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e delle altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche "alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro."

3.1 - Legge n. 398 del 1991.

Le società sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro, costituite a partire dal 1 gennaio 2003 (data di entrata in vigore della legge n. 289 del 2002 che le ha istituite) nel rispetto delle disposizioni anche regolamentari cui rinvia il citato comma 18 dell'art. 90, possono optare per l'applicazione delle disposizioni recate dalla legge n. 398 del 1991 e successive modificazioni.

I benefici previsti dalla legge n. 398 dei quali possono fruire le società in argomento sono i seguenti.

3.1.1 Imposte sui redditi.

In forza dell'art. 2, comma 5, della legge n. 398 del 1991 il reddito imponibile delle associazioni sportive dilettantistiche viene determinato applicando all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività, fissato dall'art. 25 della legge 13 maggio 1999, n. 133 nella misura del 3 per cento, e aggiungendo l'intero importo delle plusvalenze patrimoniali.

Con riferimento alle società sportive dilettantistiche in esame, ai fini della determinazione del reddito imponibile secondo la normativa prevista dalla legge n. 398 del 1991, si deve tener conto della qualificazione tributaria soggettiva delle società di capitali per le quali tutti i redditi, da qualsiasi fonte provengono, costituiscono reddito d'impresa.

Pertanto, dette società devono applicare il coefficiente di redditività del 3 per cento, stabilito dall'art. 2, comma 5, della legge n. 398, su tutti i proventi e componenti positivi che concorrono a formare il reddito complessivo ai sensi dell'art. 95 del TUIR, escluse le plusvalenze patrimoniali. Al reddito così determinato si aggiunge l'intero importo delle plusvalenze patrimoniali.

Sono esclusi dall'ammontare dei proventi da assoggettare al coefficiente di redditività quelli che, per espressa disposizione di legge, non concorrono alla formazione del reddito, quali i proventi indicati nel comma 2, lettere a) e b) dell'art. 25 della legge n. 133 del 1999 nel limite annuo complessivo ivi individuato (paragrafo 3.3).

Si precisa, altresì, che non concorre alla determinazione del reddito delle associazioni sportive dilettantistiche e, quindi, anche delle società sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro, ai sensi dell'art. 3 della legge n. 398 del 1991, il premio di addestramento e di formazione tecnica di cui all'art. 6 della legge 23 marzo 1981, n. 91.

Si ricorda, infine, che, anche per le società sportive dilettantistiche, i corrispettivi di cui all'articolo 111, comma 3, del TUIR, ricorrendo le condizioni ivi richiamate, non sono fiscalmente rilevanti (vedasi paragrafo 2.2).

3.1.2 Imposta sul valore aggiunto.

In forza dell'articolo 9, comma 1, del regolamento emanato con DPR 30 dicembre 1999, n. 544, le associazioni sportive dilettantistiche che optano per l'applicazione delle disposizioni recate dalla legge n. 398 applicano per tutti i proventi conseguiti nell'esercizio delle attività commerciali connesse agli scopi istituzionali le disposizioni previste dall'articolo 74, sesto comma, del DPR 26 ottobre 1972, n. 633.

Pertanto, per gli anzidetti soggetti, lo speciale regime recato da quest'ultimo articolo trova applicazione anche per quei proventi percepiti in relazione ad attività non soggette all'imposta sugli intrattenimenti.

L'art. 74, sesto comma, prevede che, agli effetti della determinazione dell'IVA, la detrazione di cui all'art. 19 del DPR n. 633 È forfettizzata con l'applicazione di una detrazione in via ordinaria pari al 50 per cento dell'imposta relativa alle operazioni imponibili.

La medesima disposizione prevede, inoltre, le seguenti specifiche percentuali di detrazione forfettizzata:

- -per le prestazioni di sponsorizzazione la detrazione è forfettizzata in misura pari ad un decimo dell'imposta relativa alle operazioni stesse;
- -per le cessioni o le concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica la detrazione compete in misura pari ad un terzo dell'imposta relativa alle operazioni stesse.

Come precisato con circolare n. 165/E del 7 settembre 2000, le associazioni sportive dilettantistiche per le prestazioni pubblicitarie, in mancanza di un'espressa previsione normativa godono della detrazione del cinquanta per cento stabilita, in via generale, dal citato sesto comma dell'articolo 74.

Il regime speciale in argomento si applica alle condizioni richiamate anche alle società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali senza fine di lucro.

3.1.3 - Adempimenti.

L'articolo 9, comma 3, del regolamento emanato con DPR n. 544 del 1999 disciplina gli adempimenti contabili a carico delle associazioni sportive dilettantistiche e dei soggetti assimilati, prevedendo che gli stessi devono:

- -versare trimestralmente l'imposta sul valore aggiunto mediante delega unica di pagamento (modello F24), entro il giorno sedici del secondo mese successivo al trimestre di riferimento, con possibilità di avvalersi della compensazione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241;
- -numerare progressivamente e conservare le fatture di acquisto a norma dell'articolo 39 del DPR n. 633 del 1972;
- -annotare, anche con unica registrazione entro il giorno quindici del mese successivo, l'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente, nel modello di cui al DM 11 febbraio 1997 opportunamente integrato;
- -annotare distintamente nel citato modello di cui al DM 11 febbraio 1997 i proventi dell'art. 25, comma 1, della legge n. 133 del 1999, che non costituiscono reddito imponibile, le plusvalenze patrimoniali nonché le operazioni intracomunitarie ai sensi dell'articolo 47 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

Per le società sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro il modello di cui al DM 11 febbraio 1997 deve essere integrato con i componenti positivi di reddito che comunque concorrono alla formazione del reddito.

Quali società di capitali, i soggetti di cui trattasi sono peraltro obbligati agli effetti civili alla tenuta delle scritture contabili previste dal codice civile.

3.2. Certificazione dei corrispettivi per assistere alle manifestazioni sportive dilettantistiche.

Si ricorda che il DPR 13 marzo 2002, n. 69, recante "Regolamento per la semplificazione dei corrispettivi per le società e le associazioni sportive dilettantistiche", emanato in forza dell'art. 32 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, ha previsto che le società e le associazioni sportive dilettantistiche possono certificare i corrispettivi per assistere alle manifestazioni sportive dilettantistiche mediante l'utilizzo di titoli d'ingresso o di abbonamenti recanti il contrassegno del concessionario (SIAE) di cui all'art. 17 del DPR 26 ottobre 1972, n. 640.

Questo sistema di certificazione si pone come modalità facoltativa rispetto a quella ordinaria che prevede l'emissione di titoli di accesso mediante appositi misuratori fiscali di cui ai decreti del 13 luglio 2000 e 23 luglio 2001 (il cui termine per l'installazione è stato prorogato al 30 giugno 2003 dall'art. 94, comma 5, della stessa legge n. 289 del 2002).

In sostanza, quindi, il DPR n. 69 del 2002 consente alle società e associazioni sportive dilettantistiche di sottrarsi all'obbligo di installare i misuratori fiscali.

Facilitazioni sono previste per l'annotazione delle movimentazioni e per la rendicontazione dei titoli di ingresso e degli abbonamenti utilizzati da ciascuna associazione o società sportiva dilettantistica.

In particolare l'art. 5 del DPR n. 69 del 2002 stabilisce che l'annotazione delle movimentazioni e delle rimanenze dei titoli di ingresso e degli abbonamenti delle associazioni o società sportive dilettantistiche vengano effettuate su appositi prospetti conformi al modello approvato con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.

In attuazione di tale previsione, sono stati approvati tre distinti modelli, denominati rispettivamente SD/1, SD/2 e SD/3: il primo modello riepiloga i titoli d'ingresso relativi a ciascuna manifestazione sportiva; il secondo riepiloga gli abbonamenti emessi in ciascun mese; il terzo riepiloga le rimanenze a fine esercizio dei titoli d'ingresso e degli abbonamenti non utilizzati.

I prospetti si basano sostanzialmente sulla registrazione degli elementi identificativi dei titoli d'ingresso e degli abbonamenti (tipo, serie, importo) utilizzati o rimasti in carico.

Il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, datato 20 novembre 2002, per l'approvazione dei modelli dei prospetti di cui trattasi è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale - Serie Generale - del 28 novembre 2002, n. 279.

Si precisa, per completezza, che i corrispettivi diversi da quelli pagati per assistere alle manifestazioni sportive dilettantistiche sono, ove non sia obbligatoria l'emissione della fattura, certificati secondo le disposizioni del DPR 21 dicembre 1996, n. 696, il quale peraltro, all'art. 2, comma 1, lett. hh) esonera dall'obbligo di certificazione "le cessioni e le prestazioni poste in essere dalle associazioni sportive dilettantistiche che si avvalgono della disciplina della legge 16 dicembre 1991, n. 398...".

Detta disposizione si applica anche alle società sportive dilettantistiche senza fine di lucro.

3.3 Proventi esclusi dal reddito imponibile.

Alle società sportive dilettantistiche di capitali senza scopo di lucro, che si avvalgono della legge n. 398 del 1991, si applica la disposizione contenuta nel comma 2, lettere a) e b) dell'art. 25 della legge n. 133 del 1999, così come modificata dall'art. 37 della legge 21 novembre 2000, n. 342, in base alla quale "per le associazioni sportive dilettantistiche, comprese quelle non riconosciute dal CONI o dalle Federazioni sportive nazionali purchè riconosciute da enti di promozione sportiva, che si avvalgono dell'opzione di cui all'articolo 1 della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, non concorrono a formare il reddito imponibile, per un numero di eventi complessivamente non superiore a due per anno e per un importo non superiore al limite annuo complessivo fissato con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze di concerto con il Ministro per i beni e le attività culturali: a) i proventi realizzati dalle associazioni nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali; b) i proventi realizzati per il tramite della raccolta pubblica di fondi effettuata in conformità all'articolo 108, comma 2-bis, lettera a) del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, in materia di formazione del reddito complessivo".

Al riguardo si fa presente che il limite annuo complessivo, come precisato con circolare n. 207/E del 16 novembre 2000, rimane attualmente quello di cento milioni di lire per periodo d'imposta, pari a 51.645,69 euro, fissato con il decreto 10 novembre 1999 del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica e il Ministro per i beni e le attività culturali.

4. -ELEVAZIONE A 250.000 EURO DEL LIMITE MASSIMO DI PROVENTI PER BENEFICIARE DELLE DISPOSIZIONI RECAE DALLA LEGGE N. 398 DEL 1991 (art. 90, comma 2).

Ai fini dell'applicazione della legge n. 398 del 1991 è necessario che i soggetti beneficiari non abbiano conseguito, nel periodo d'imposta precedente a quello in cui si avvalgono del regime agevolativo recato dall'anzidetta legge, proventi di natura commerciale per un importo superiore a quello stabilito normativamente.

Tale importo, fissato dall'articolo 1, comma 1, della legge n. 398 del 1991, come sostituito dall'articolo 25 della legge n. 133 del 1999, in 185.924,48 euro (360 milioni di lire), è stato elevato a 250.000 euro dall'art. 90, comma 2, della legge n. 289 (*il limite è stato elevato a 400.000 euro dall'art. 1, comma 50, della legge n. 232/2016*).

Si precisa che l'elevazione a 250.000 euro del limite massimo di proventi per fruire delle disposizioni della legge n. 398 del 1991 si applica anche alle associazioni senza fine di lucro e alle pro-loco ai sensi dell'art. 9-bis del decreto-legge 30 dicembre 1991, n. 417, convertito dalla legge 6 febbraio 1992, n. 66.

4.1 Decorrenza

Per espressa previsione dello stesso comma 2, del citato articolo 90, il nuovo limite si applica "a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della presente legge".

In base a tale previsione le associazioni sportive dilettantistiche possono fruire del regime agevolato recato dalla legge n. 398 del 1991 nel periodo d'imposta in corso al 1 gennaio 2003, purchè nel periodo d'imposta precedente siano stati conseguiti proventi di natura commerciale per un importo non superiore a 250.000 euro.

Le società sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro, quali nuovi soggetti, potranno fruire delle agevolazioni della legge n. 398 dal primo periodo di imposta dalla data di costituzione, qualora ritengano di conseguire nel medesimo periodo proventi di natura commerciale per un ammontare non superiore a 250.000 euro.

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

- soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare;
- soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare;
- soggetti di nuova costituzione.

a) Soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare.

-I soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare possono beneficiare delle disposizioni agevolative della citata legge n. 398 del 1991 a decorrere dal periodo d'imposta 1 gennaio - 31 dicembre 2003, a condizione che nel periodo d'imposta precedente, 1 gennaio 2002 - 31 dicembre 2002, abbiano conseguito proventi commerciali per un ammontare complessivo non superiore a 250.000 euro.

b) Soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare.

-I soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare possono avvalersi delle disposizioni della legge n. 398 del 1991 già dal periodo d'imposta in corso al 1 gennaio 2003, semprechè abbiano conseguito nel periodo d'imposta ad esso antecedente proventi commerciali per un importo non superiore a 250.000 euro.

Pertanto, i soggetti che abbiano ad esempio l'esercizio sociale 1 luglio - 30 giugno possono avvalersi delle disposizioni della legge n. 398 del 1991 per il periodo d'imposta 1 luglio 2002 - 30 giugno 2003, se nel periodo

d'imposta precedente, chiuso al 30 giugno 2002, abbiano conseguito proventi commerciali per un importo non superiore a 250.000 euro e sempre che tale limite non sia superato durante il periodo d'imposta 2002 - 2003.

Ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare possono fruire delle disposizioni della legge n. 398 per l'anno 2003, prendendo come riferimento temporale, ai fini della verifica del limite d'importo di cui trattasi, lo stesso periodo d'imposta considerato ai fini delle imposte sui redditi.

Conseguentemente, nell'esempio fatto, potranno fruire del regime agevolativo ai fini IVA nell'anno 2003 i soggetti che nel periodo d'imposta chiuso al 30 giugno 2002 abbiano conseguito proventi per un ammontare non superiore a 250.000 euro e sempre che tale importo non sia superato nel corso del periodo d'imposta iniziato il 1 luglio 2002.

c) Soggetti di nuova costituzione.

-Come chiarito con circolare n. 1 datata 11 febbraio 1992, i soggetti di nuova costituzione possono fruire delle disposizioni della legge n. 398 del 1991 qualora ritengano di conseguire nel periodo d'imposta proventi commerciali per un ammontare non superiore a 250.000 euro, indicando l'importo previsto nella dichiarazione d'inizio attività di cui all'art. 35 Del DPR n. 633 del 1972.

4.2 Esercizio dell'opzione.

Ai fini dell'esercizio dell'opzione, l'articolo 1, comma 1, del DPR 10 novembre 1997, n. 442 dispone che l'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili.

Pertanto, i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, che intendono avvalersi, per il periodo d'imposta 2003, delle disposizioni agevolative recate dalla citata legge n. 398 del 1991, manifestano l'opzione unicamente attraverso la sua concreta attuazione sin dall'inizio del periodo o dell'attività, fermo restando l'obbligo di comunicare l'opzione ai sensi dell'articolo 2 dello stesso DPR n. 442 del 1997. Sulla base di quest'ultima disposizione la comunicazione, considerato che trattasi di soggetti esonerati dall'obbligo di presentazione della dichiarazione IVA, va effettuata con le modalità e i termini previsti per la presentazione della dichiarazione dei redditi, utilizzando la specifica modulistica relativa alla dichiarazione annuale IVA. La dichiarazione di riferimento è quella da presentare nel 2004 per i redditi relativi al periodo d'imposta 2003.

Per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, l'opzione si manifesta per l'esercizio 2002 - 2003, in forza dell'ultimo periodo dell'articolo 1, comma 1, del DPR n. 442 del 1997, attraverso comportamenti concludenti posti in essere a decorrere dal 1 gennaio 2003 e la comunicazione va effettuata con le modalità e i termini per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 1 gennaio 2003.

5. COMPENSI CORRISPOSTI A SPORTIVI DILETTANTI (art. 90, comma 3).

L'art. 90, comma 3, della legge n. 289 reca modifiche agli artt. 81 e 83 del TUIR.

5.1 Articolo 81, comma 1, lett. m) del TUIR.

In particolare, l'art. 90, comma 3, lett. a) aggiunge all'art. 81, comma 1, lett. m) del TUIR il seguente periodo "Tale disposizione si applica anche ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo gestionale di natura non professionale resi in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche".

La norma integra la previsione dell'art. 81, comma 1, lett. m), del TUIR, riconducendo fra i redditi diversi e nel regime fiscale agevolativo previsto dagli articoli 83, comma 2, del TUIR e 25, comma 1, della legge n. 133 del 1999 particolari rapporti di collaborazione coordinata e continuativa che presentino le seguenti caratteristiche:

- carattere amministrativo-gestionale;
- natura non professionale;
- resi a società o associazioni sportive dilettantistiche.

Quali rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, le prestazioni in argomento si caratterizzano per la continuità nel tempo, la coordinazione, l'inserimento del collaboratore nell'organizzazione economica del committente e l'assenza del vincolo di subordinazione.

Per quanto riguarda la natura non professionale del rapporto bisogna valutare se per lo svolgimento dell'attività di collaborazione siano necessarie conoscenze tecnico giuridiche direttamente collegate all'attività di lavoro autonomo esercitata abitualmente. Sono, pertanto, escluse le prestazioni rientranti nell'oggetto dell'arte o della professione.

Il carattere amministrativo-gestionale delle collaborazioni limita la previsione dell'art. 81, comma 1, lett. m), alla collaborazione nell'attività amministrativa e di gestione dell'ente. Rientrano, pertanto, nei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo gestionale di natura non professionale, i compiti tipici di segreteria di

un'associazione o società sportiva dilettantistica, quali ad esempio la raccolta delle iscrizioni, la tenuta della cassa e la tenuta della contabilità da parte di soggetti non professionisti.

5.2 Articolo 83, comma 2 del TUIR.

L'art. 90, comma 3, lett. b), modifica l'art. 83, comma 2, del TUIR sostituendo le parole "a lire 10.000.000" (pari a 5.164,57 euro) con le seguenti "a 7.500 euro".

In forza di tale modifica, le indennità, i rimborsi forfetari, i premi e i compensi di cui all'art. 81, comma 1, lett. m), del TUIR non concorrono a formare il reddito per un importo non superiore complessivamente nel periodo d'imposta a 7.500 euro.

Risulta, pertanto, elevato da 5.164,57 euro (lire 10.000.000) a 7.500 euro l'importo annuo escluso da imposizione.

Per quanto riguarda le somme di cui all'art. 81, comma 1, lett. m), del TUIR che eccedono il limite d'importo non soggetto ad imposizione, si ricorda che l'art. 25, comma 1, della legge 13 maggio 1999 n. 133 stabilisce che su tali somme le società e gli enti eroganti operano, con obbligo di rivalsa, una ritenuta a titolo d'imposta per l'ulteriore importo di lire 40.000.000 (pari a 20.658,28 euro). La ritenuta è a titolo di acconto per la parte imponibile che eccede il predetto importo.

In sostanza, come precisato con la circolare n. 207/E del 16 novembre 2000, i redditi imponibili, al netto cioè dell'importo escluso dalla formazione del reddito, vengono distinti ai fini dell'imposizione in due fasce: fino a lire 40.000.000 (pari a 20.658,28 euro) sono soggetti a ritenuta a titolo d'imposta, al di sopra di tale importo la ritenuta è applicata a titolo di acconto.

Pertanto, i redditi di cui all'art. 81, comma 1, lett. m), del TUIR sono ora assoggettati ad imposizione con le seguenti modalità:

- fino a 7.500 euro sono esclusi dalla formazione del reddito;
- oltre 7.500 euro e fino a 28.158,28 euro sono soggetti a ritenuta a titolo d'imposta;
- oltre 28.158,28 euro sono soggetti a ritenuta a titolo di acconto.

Per entrambe le fasce di reddito, sia quella soggetta a ritenuta a titolo d'imposta, sia quella soggetta a ritenuta a titolo di acconto, la ritenuta è operata nella misura fissata per il primo scaglione di reddito dall'art. 11 del TUIR, maggiorata delle addizionali di compartecipazione all'imposta sul reddito delle persone fisiche.

In base alla nuova formulazione dell'art. 11, comma 1 del TUIR, così come sostituito dall'art. 2, comma 1, lett. c), della legge n. 289 del 2002,

l'aliquota per il primo scaglione di reddito è fissata dal 1 gennaio 2003 nella misura del 23%.

5.3 Dipendenti pubblici (art. 90, comma 23).

L'art. 90, comma 23, prevede la possibilità per i dipendenti pubblici di prestare, fuori dall'orario di lavoro, la propria attività a favore delle società e associazioni sportive dilettantistiche, previa comunicazione all'amministrazione di appartenenza.

L'attività svolta deve essere a titolo gratuito e, pertanto, ai dipendenti pubblici non possono essere riconosciuti emolumenti di ammontare tale da non configurarsi come indennità e rimborsi di cui all'art. 81, comma 1, lett. m) del TUIR.

5.4 Decorrenza.

Le modifiche apportate agli articoli 81 e 83 del TUIR dal comma 3 dell'art. 90 hanno effetto a partire dal 1 gennaio 2003. Pertanto, sono riconducibili fra i redditi diversi di cui all'art 81, comma 1, lett. m), i compensi erogati, a partire dal 1 gennaio 2003, da società e associazioni sportive dilettantistiche a fronte di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo gestionale di natura non professionale.

Il nuovo limite di importo fissato dall'art. 83, comma 2, del TUIR, si applica alle somme percepite a partire dal 1 gennaio 2003.

5.5 Deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione.

L'art. 2, comma 1, lett. b), della legge n. 289 del 2002 ha introdotto l'art. 10-bis del TUIR concernente la deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione.

In base al comma 1 dell'art. 10-bis del TUIR dal reddito complessivo, aumentato del credito d'imposta di cui all'art. 14 del TUIR e al netto degli oneri deducibili di cui all'art. 10 del TUIR, si deduce l'importo di 3.000 euro.

Tale deduzione opera forfetariamente per tutti i contribuenti, a prescindere dalla tipologia di reddito prodotto, esclusivamente in considerazione del reddito complessivo maturato nel periodo d'imposta.

La deduzione spetta, ai sensi del comma 5 del citato art. 10-bis, nella misura corrispondente al rapporto tra l'ammontare di 26.000 euro, aumentato delle deduzioni indicate nei commi da 1 a 4 dell'art. 10-bis (deduzioni per redditi di lavoro dipendente, per redditi di pensione, per redditi di lavoro autonomo e di esercizio d'impresa minore) e degli oneri

deducibili di cui all'art. 10 del TUIR e diminuito del reddito complessivo e del credito d'imposta di cui all'art. 14 del TUIR, e l'importo di 26.000 euro.

Ai fini della deduzione di cui trattasi deve tenersi conto delle somme di cui all'art. 81, comma 1, lett. m), eccedenti 28.158,28 euro, che concorrono alla formazione del reddito complessivo.

Le indennità, i rimborsi forfetari, i premi e i compensi di cui all'art. 81, comma 1, lett. m), in quanto assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta fino all'importo di 20.658,28 euro, eccedenti i 7.500 euro, non concorrono invece alla formazione del reddito complessivo.

Pertanto, la deduzione per assicurare la progressività dell'imposizione di cui all'art. 10-bis del TUIR opera esclusivamente nei confronti dei redditi di cui all'art. 81, comma 1, lett. m) del TUIR che eccedono l'importo di 28.158,28 euro.

Si precisa, infatti, che l'art. 25, comma 1, ultimo periodo, della legge n. 133 del 1999, dispone che la parte dell'imponibile assoggettata a ritenuta a titolo d'imposta concorre alla formazione del reddito complessivo ai soli fini della determinazione delle aliquote per scaglioni di reddito di cui al citato art. 11 del TUIR.

6. -IRAP. ESCLUSIONE DALLA BASE IMPONIBILE DELLE INDENNITA' E DEI RIMBORSI DI CUI ALL'ART. 81, COMMA 1, LETTERA m) DEL TUIR (art. 90, comma 10).

L'art. 90, comma 10, stabilisce che: "all'articolo 17, comma 2, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, le parole: delle indennità e dei rimborsi di cui all'articolo 81, comma 1, lettera m), del citato testo unico delle imposte sui redditi sono soppresse".

In base a tale modifica normativa, ai fini IRAP, per i soggetti che relativamente alle imposte sui redditi si avvalgono di regimi forfetari di determinazione del reddito, il valore della produzione netta può determinarsi aumentando il reddito, calcolato in base a tali regimi, delle retribuzioni corrisposte al personale dipendente, dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi, di quelli per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente e degli interessi passivi. Non vanno più sommate le indennità e i rimborsi di cui all'art. 81, comma 1, lettera m) del TUIR.

Detta agevolazione si applica, quindi, sia alle società che alle associazioni sportive dilettantistiche che effettuino l'opzione prevista dall'art. 1, comma 1 della legge n. 398 del 1991.

Si segnala, infine, che l'art. 5, comma 2, della legge n. 289 del 2002 ha modificato l'art. 11, comma 1, lettera b), n. 2, del decreto legislativo n. 446 del 1997. In forza di tale modifica non sono più compresi tra i compensi non ammessi in deduzione nella determinazione della base imponibile IRAP le somme di cui all'art. 81, comma 1, lettera m) del TUIR.

Pertanto, la norma consente alle associazioni e società sportive dilettantistiche che non si avvalgono delle disposizioni della legge n. 398 del 1991 di portare in deduzione nella determinazione della base imponibile IRAP le indennità di trasferta, i rimborsi forfetari di spesa, i premi e i compensi di cui all'art. 81, comma 1, lettera m) del TUIR.

7. -RITENUTA DEL 4 PER CENTO A TITOLO DI ACCONTO SUI CONTRIBUTI EROGATI ALLE ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE (art. 90, comma 4).

Il comma 4 dell'art. 90 della legge n. 289 prevede che il CONI, le Federazioni sportive nazionali e gli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI non sono obbligati ad operare la ritenuta del quattro per cento a titolo di acconto, stabilita dal comma 2 dell'art. 28 del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600, sui contributi erogati alle società ed alle associazioni sportive dilettantistiche.

Pertanto, il CONI, le Federazioni sportive nazionali e gli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI hanno facoltà di non applicare la ritenuta d'acconto nella misura del quattro per cento sui contributi dagli stessi erogati alle società ed associazioni sportive dilettantistiche.

Resta fermo quanto disposto dall'art. 28, secondo comma, del DPR n. 600 del 1973, in base al quale sui contributi erogati dalle regioni, dalle province, dai comuni, e dagli altri enti pubblici e privati, corrisposti ad imprese, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali deve essere operata con obbligo di rivalsa la ritenuta del quattro per cento a titolo d'acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche o dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche.

Restano, conseguentemente, assoggettati alla ritenuta d'acconto del quattro per cento tutti i contributi, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali, corrisposti alle società sportive dilettantistiche di capitali senza fine di lucro dalle regioni, province, comuni e altri enti pubblici e privati.

Per quanto riguarda invece le associazioni sportive dilettantistiche, rimangono assoggettati alla ritenuta del quattro per cento solo i contributi destinati allo svolgimento di attività commerciali, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali, corrisposti da regioni, province, comuni e dagli altri enti pubblici e privati.

Si precisa che la norma recata dal comma 4 dell'art. 90 della legge n. 289 in esame prevede la facoltà per il CONI, le Federazioni sportive e per gli enti di promozione sportiva di non applicare la ritenuta alla fonte a titolo d'acconto, ma non sottrae ad imposizione i contributi di cui trattasi, i quali, pertanto, concorrono a formare il reddito d'impresa ai sensi del Capo VI del titolo I del TUIR.

8. AGEVOLAZIONI CONCERNENTI LE SPESE DI PUBBLICITÀ (art. 90, comma 8).

Il comma 8 dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002 prevede che i corrispettivi in denaro o in natura erogati in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche, fondazioni costituite da istituzioni scolastiche, nonché di associazioni sportive scolastiche che svolgono attività nei settori giovanili riconosciuta dalle Federazioni sportive nazionali o da enti di promozione sportiva, non superiori all'importo annuo di 200.000 euro, costituiscono per il soggetto erogante "spese di pubblicità".

La disposizione in esame introduce, in sostanza, ai fini delle imposte sui redditi, una presunzione assoluta circa la natura di tali spese, che vengono considerate - nel limite del predetto importo - comunque di pubblicità e, pertanto, integralmente deducibili per il soggetto erogante ai sensi dell'art. 74, comma 2, del TUIR nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio medesimo e nei quattro anni successivi.

Si evidenzia che la fruizione dell'agevolazione in esame è subordinata alla sussistenza delle seguenti condizioni:

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

9 -ULTERIORI AGEVOLAZIONI PER LE ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE.

9.1 Agevolazioni concernenti l'imposta di registro (art. 90, comma 5).

Il comma 5 dell'art.90 della legge n.289 del 2002 stabilisce che “gli atti costitutivi e di trasformazione delle società e associazioni sportive dilettantistiche, nonché delle Federazioni sportive e degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI direttamente connessi allo svolgimento dell'attività sportiva, sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa”.

Il citato comma 5 dispone, quindi, l'assoggettamento all'imposta di registro in misura fissa (attualmente 129,11 euro) degli atti costitutivi e di trasformazione posti in essere dalle società e associazioni sportive dilettantistiche, dalle Federazioni sportive nonché dagli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI. L'agevolazione è riconosciuta solo qualora detti atti siano direttamente connessi allo svolgimento dell'attività sportiva.

La disposizione in esame introduce una novità per quanto riguarda gli atti di costituzione, per i quali l'art. 4 parte I della Tariffa allegata al DPR 26 aprile 1986, n. 131 (Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro) prevede, invece, ordinariamente l'assoggettamento a tassazione in misura proporzionale o fissa a seconda della natura dei beni oggetto di conferimento all'atto della costituzione.

L'agevolazione introdotta, pertanto, assume particolare rilievo con riferimento alle ipotesi nelle quali la costituzione venga effettuata con l'apporto di immobili o di altri beni il cui conferimento sconterebbe ordinariamente l'imposta di registro in misura proporzionale.

9.2 Agevolazioni concernenti l'imposta di bollo (art. 90, comma 6).

Il comma 6 dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002 stabilisce che “al n. 27-bis della tabella di cui all'allegato B annesso al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: “e dalle federazioni sportive ed enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI”.

Con tale norma è disposta l'esenzione dall'imposta di bollo a favore delle Federazioni sportive e degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI, con riferimento agli atti, documenti, istanze, contratti, copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni.

Detta esenzione non trova applicazione nei confronti delle società e associazioni sportive dilettantistiche, in quanto non menzionate dalla norma.

9.3 Agevolazioni concernenti le tasse di concessione governativa (art. 90, comma 7).

Il comma 7 dell'art. 90 della legge n. 289 del 2002 stabilisce che "all'articolo 13-bis, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 641, dopo le parole "organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS)" sono inserite le seguenti: "e le società e associazioni sportive dilettantistiche".

Il citato comma 7 estende agli atti ed ai provvedimenti concernenti le società e le associazioni sportive dilettantistiche, l'esenzione dalle tasse di concessione governativa prevista dall'art 13-bis del DPR 26 ottobre 1972, n. 641.

Quest'ultima disposizione, recante una previsione esentativa generalizzata, consente, quindi, di escludere dall'applicazione del tributo tutti gli atti ed i provvedimenti concernenti le società e le associazioni sportive dilettantistiche.

10. -EROGAZIONI LIBERALI IN FAVORE DELLE ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE (art. 90, comma 9).

In tema di erogazioni liberali a favore delle associazioni e società sportive dilettantistiche, l'art. 90, comma 9, ha introdotto le seguenti novità al regime preesistente.

Art. 90, comma 9, lettera a).

Nell'art. 13-bis, comma 1, del TUIR è stata sostituita la lettera i-ter. La nuova disposizione stabilisce, in sostanza, che le erogazioni liberali in denaro effettuate da persone fisiche in favore delle società e associazioni sportive dilettantistiche danno diritto ad una detrazione dall'imposta lorda del 19% calcolata su un importo complessivo in ciascun periodo di imposta non superiore a 1500 euro (il limite fissato dall'art 37 della legge 21 novembre 2000, n. 342 era di due milioni di lire).

Rimangono inalterate le condizioni per fruire della detrazione: il versamento deve essere eseguito tramite banca, ufficio postale ovvero con altre modalità stabilite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanare ai sensi dell'art. 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400.

Tra le modalità di effettuazione dei versamenti si ricordano quelle già indicate nella circolare n. 43/E dell'8 marzo 2000 e nella circolare n. 207/E del 16 novembre 2000: conti correnti bancari o postali intestati alle società e associazioni sportive dilettantistiche, carte di credito,

bancomat, assegni non trasferibili intestati alle società o associazioni sportive destinatarie dei versamenti.

Le predette modalità di versamento devono essere osservate qualunque sia l'importo dell'erogazione liberale effettuata.

Per quanto riguarda i destinatari dell'erogazione si precisa che la norma in esame già si riferiva, anche nel previgente testo, alle associazioni sportive dilettantistiche, ricomprese nella sintetica espressione "società sportive dilettantistiche" e si estende ora anche alle nuove società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro.

Art. 90, comma 9, lettera b).

L'art. 90, comma 9, lettera b), ha modificato l'art. 65, comma 2 del TUIR, con l'abrogazione della lettera *c-octies*) che prevedeva la deducibilità, nella determinazione del reddito d'impresa, delle erogazioni liberali in denaro a favore delle società sportive dilettantistiche per un importo non superiore a due milioni di lire o al 2 per cento del reddito d'impresa dichiarato.

Si fa presente, tuttavia, che l'art. 90 della legge n. 289 del 2002 non ha apportato modifiche all'art. 91-bis del TUIR, così come modificato dall'art. 37 della legge 21 novembre 2000, n. 342. Detto articolo 91-bis, inserito nel Capo I del Titolo II del TUIR, prevede, tra l'altro, che "dall'imposta lorda si detrae fino a concorrenza del suo ammontare un importo pari al 19 per cento (omissis) dell'onere di cui all'art. 13-bis, comma 1, lettera i-ter)".

Pertanto, i soggetti IRPEG, siano essi società e enti commerciali oppure enti non commerciali, che effettuino erogazioni liberali a favore delle società e associazioni sportive dilettantistiche possono operare la detrazione del 19 per cento calcolata sullo stesso importo complessivo fissato per le persone fisiche, attualmente, quindi, non superiore a 1500 euro in ciascun periodo d'imposta.

Anche per tale tipo di erogazioni devono essere osservate le modalità di versamento di cui all'art. 13-bis, lettera i-ter, del TUIR.

Si fa presente, infine, che ai fini della detrazione prevista dall'art. 13-bis, lettera i-ter) - e, conseguentemente, dall'art. 91-bis - del TUIR, è necessario che l'organismo destinatario della liberalità sia identificabile attraverso la denominazione o ragione sociale indicata nel comma 17 dell'art. 90 in commento. Detta denominazione o ragione sociale, infatti, come già chiarito, deve essere utilizzata in tutte le operazioni e manifestazioni esterne dell'ente.

12.6 - LA LEGGE 16 DICEMBRE 1991, N. 398 AGGIORNATA CON LE MODIFICHE APPORTATE NEL TEMPO AVENTE VALIDITA' FINO ALL'ENTRATA IN VIGORE DEL D.Lgs. n. 36/2021

Art. 1

1. -Le associazioni sportive dilettantistiche e relative sezioni non aventi scopo di lucro, le società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro e le cooperative affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti ai sensi delle leggi vigenti, che svolgono attività sportive dilettantistiche e che nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a **400.000** euro, possono optare per l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, dell'imposta sul reddito delle società e dell'IRAP secondo le disposizioni di cui all'art. 2. L'opzione è esercitata mediante comunicazione al concessionario di cui all'art. 17 del D .PR. 26 ottobre 1972, n. 640 (SIAE) e all'Ufficio delle entrate competenti in relazione al domicilio fiscale della società o dell'associazione, prima dell'inizio dell'anno solare per il quale intendono fruire del regime agevolativo (a prescindere dalla cadenza dell'esercizio sociale), con effetto dall'inizio di detto anno, secondo le disposizioni del D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442; l'opzione ha effetto fino a quando non è revocata con le stesse modalità ed è vincolante per un quinquennio (art. 9, comma 2, del D.P.R. 30 dicembre 1999. n. 544).

2. -Nei confronti dei soggetti che hanno esercitato l'opzione di cui al comma 1 e che nel periodo d'imposta hanno superato il limite di euro **400** mila, cessano di applicarsi le disposizioni della presente legge con effetto dal mese successivo a quello in cui il limite è superato.

3. soppresso

4. -Non concorrono a formare il reddito imponibile dei soggetti che si avvalgono dell'opzione di cui al comma 1, i proventi derivanti da attività commerciali connesse agli scopi istituzionali svolte nel periodo d'imposta limitatamente a numero due eventi per un importo non superiore complessivamente a 51.645,70 euro (art. 25, comma 2 della legge n. 133/1999, così come modificato dall'art. 37, comma 2, lett. a) della legge n. 342/2000).

Art. 2

1. -I soggetti di cui all'art. 1 che hanno esercitato l'opzione sono esonerati dagli obblighi di tenuta delle scritture contabili prescritti dagli artt.

14,15, 16, 18 e 29 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni. Sono, altresì, esonerati dagli obblighi di cui al titolo II del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

2. -I soggetti che fruiscono dell'esonero di cui al precedente comma 1, devono conservare e numerare progressivamente le fatture di acquisto e annotare, anche con un'unica registrazione, entro il giorno 15 del mese successivo, l'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi altro provento conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente, nel modello di cui al decreto del Ministro delle finanze 11 febbraio 1997, opportunamente integrato. Gli stessi soggetti effettuano il versamento trimestrale dell'imposta entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento, con le modalità e nei termini previsti dall'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997. I suddetti soggetti annotano distintamente nel modello di cui al decreto del Ministro delle finanze 11 febbraio 1997, i proventi di cui all'art. 25, comma 1, della legge n. 133/1999, che non costituiscono reddito imponibile, le plusvalenze patrimoniali nonché le operazioni intracomunitarie ai sensi dell'art. 47 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331, convertito con modificazioni dalla L. 29 ottobre 1993, n. 427 (art. 9, comma 3 del D.P.R. n. 544/1999).

3. -Per tutti i proventi di cui al precedente comma 2, conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, connesse agli scopi istituzionali, soggetti all'IVA, si applicano le disposizioni di cui all'art. 74, sesto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 e successive modificazioni (art. 9, comma 1 del D.P.R. n. 544/1999).

4. - (... assorbito dall'art. 9, comma 3 del D.P.R. n. 544/1999 - vedere precedente comma 2).

5. -In deroga alle disposizioni contenute nel T.U. delle imposte sui redditi, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 e successive modificazioni, il reddito imponibile dei soggetti di cui all'art. 1 è determinato applicando all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività del 3 per cento.

Art. 3

1. Il premio di addestramento e formazione tecnica, il premio alla carriera, il premio di preparazione e l'indennità di produzione (già esenti da IVA ai sensi dell'art. 15, quarto comma della legge n. 91/1981, sostituito dall'art. 2, comma I del D.L. n. 485/1996, convertito in legge 18 novembre 1996, n. 588), percepiti dai soggetti di cui all'art. 1, non concorrono alla determinazione del reddito dei soggetti stessi (art. 2,

comma 1-bis, L. n. 586/1996) e non vanno computati nel limite di 400.000 euro.

Art. 4 - soppresso.

12.7 - Il 5 per mille

Con la legge 27 dicembre 2006, n. 296 (Finanziaria 2007), è stata introdotta una agevolazione, a favore dei soggetti del settore “*non profit*”, ivi comprese, quindi, le associazioni sportive dilettantistiche. Il comma 1234 dell’art. 1 della legge n. 296, prevedeva che una quota pari al 5 per mille dell’IRPEF potesse essere destinata, in base alla scelta del contribuente, alle finalità previste dalla stessa disposizione, tra le quali, dopo pressanti interventi del CONI, della FIGC e della Lega Nazionale Dilettanti, trovarono collocazione quelle sportive poste in essere dalle associazioni dilettantistiche.

Con la Legge di Stabilità 2015 - L. n. 190 del 23 dicembre 2014 - il contributo è stato stabilizzato e, pertanto, essendo a regime, non è più soggetto a rinnovi annuali.

Con il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 7 luglio 2016 (G.U. n. 185 del 9 agosto 2016) è stata rivista la disciplina nel suo complesso .

In particolare, rientrano tra i destinatari del beneficio le associazioni sportive dilettantistiche, affiliate, tra l’altro, ad una federazione sportiva nazionale, riconosciute dal CONI, che svolgono una rilevante attività di interesse sociale, intendendosi per tale l’avviamento e la formazione allo sport dei giovani di età inferiore ai 18 anni, l’avviamento alla pratica sportiva in favore di persone di età non inferiore a 60 anni e l’avviamento alla pratica sportiva nei confronti di soggetti svantaggiati in ragione delle condizioni fisiche, psichiche, economiche , sociali o familiari.

Fino al 2016 le associazioni sportive dilettantistiche in possesso dei requisiti richiesti hanno potuto presentare la propria domanda all’Agenzia delle entrate, la quale ha dettato per i richiesti adempimenti precise scadenze (entro 30 giugno).

Con il comma 2 dell’art. 2 del decreto fiscale 2 marzo 2016, n. 16, è stato stabilito che si considera validamente espletata la procedura di iscrizione se la procedura medesima e/o la relativa documentazione integrativa sono trasmesse entro il 30 settembre con versamento a mezzo Mod. F 24 della sanzione di € 250 con codice tributo 8115.

L'Agenzia delle entrate con la Circolare n. 5/E del 31 marzo 2017 ha illustrato le novità in materia di iscrizione al contributo del 5 per mille. Le nuove disposizioni, che si applicano a decorrere dal 2017 con riferimento alle associazioni già iscritte nell'anno 2016, prevedono che dal 2017 non è più necessario ripresentare ogni anno la domanda di iscrizione e la dichiarazione sostitutiva dal momento che le associazioni stesse sono inserite in un apposito elenco che è integrato, aggiornato e pubblicato sul sito dell'Agenzia delle entrate **entro il 31 marzo di ogni anno**. Pertanto l'iscrizione al 5 per mille per i **oggetti regolarmente iscritti nel 2016**, resta valida per gli anni successivi senza alcuna necessità di ripetere la procedura salvo che nel contempo non si siano verificate variazioni che vanno comunicate alla Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate, competente in ragione della sede legale dell'associazione, **entro il 20 maggio** successivo, termine entro il quale il rappresentante legale dell'associazione, qualora nell'elenco fossero presenti errori, dovrà farli rilevare alla stessa Direzione regionale.

In caso di variazione del rappresentante legale, il nuovo rappresentante legale deve provvedere a sottoscrivere e trasmettere, **entro il 30 giugno**, all'amministrazione competente - nel caso delle associazioni sportive all'Ufficio del CONI territorialmente competente - una nuova dichiarazione sostitutiva, corredata di copia del documento di identità, con la data della sua nomina e la data di iscrizione dell'associazione alla ripartizione del 5 per mille. Resta ferma la possibilità di trasmettere la stessa dichiarazione sostitutiva entro il successivo **30 settembre** con versamento a mezzo Mod. F 24 della sanzione di 250 euro con il codice tributo 8115.

In carenza di tale comunicazione, l'associazione decade dal beneficio del riparto.

I soggetti di nuova costituzione, quelli che non si sono iscritti nell'anno 2016 ovvero gli enti non inseriti nell'elenco pubblicato entro il 31 marzo sono tenuti, per poter richiedere l'accesso al contributo, a porre in essere l'intera procedura di iscrizione presentando la domanda di iscrizione e la successiva documentazione integrativa entro il termine del 7 maggio e, successivamente, la dichiarazione sostitutiva all'Ufficio del CONI, territorialmente competente, entro il 30 giugno.

Anche in questo caso, resta ferma la possibilità di trasmettere la domanda di iscrizione e/o della relativa documentazione integrativa entro il 30 settembre con versamento della sanzione di 250 euro.

In caso di perdita dei requisiti deve essere data tempestiva comunicazione alla Direzione regionale dell'Agenzia delle entrate

competente per territorio. In assenza di detta comunicazione e, qualora l'associazione abbia già percepito indebitamente il contributo, l'Agenzia delle entrate potrà ricorrere, se l'ente non lo ha già restituito entro 60 giorni dalla notifica del provvedimento con il quale si contesta l'indebita riscossione, alla riscossione coattiva.

Anche in materia di rendicontazione sono state apportate modifiche alla precedente disciplina:

Sussiste obbligo di redazione del rendiconto anche in caso di percezione di importi inferiori a 20.000 euro.

Il rendiconto deve indicare:

- i dati del beneficiario (denominazione sociale, codice fiscale, sede legale, pec, scopo dell'attività sociale, dati del rappresentante legale);
- anno finanziario cui si riferisce l'erogazione, la data di percezione e l'importo percepito;
- indicazione delle spese sostenute per il funzionamento del soggetto (risorse umane, acquisto di beni e servizi) con l'evidenziazione della loro riconduzione alle finalità istituzionali del soggetto beneficiario;
- altre voci di spesa;
- indicazione dettagliata degli eventuali accantonamenti delle somme percepite per la realizzazione dei progetti pluriennali.

Il rendiconto deve essere redatto entro un anno dalla ricezione dell'importo e va conservato per dieci anni. Per i soggetti che hanno percepito un contributo di importo inferiore a 20.000 euro non sussiste l'obbligo di trasmissione salvo che non sia espressamente richiesto dalle amministrazioni competenti.

Assume, infine, particolare importanza, quindi, che le asd e le ssd invitino i propri sostenitori alla scelta del riparto del 5 per mille. Questa viene effettuata con la presentazione del Mod. 730 o del Mod. "Redditi IRPEF"; i soggetti esonerati dall'obbligo della dichiarazione possono operare la scelta presentando l'apposita scheda entro il termine utile del 30 settembre. La scheda va inserita in busta chiusa con l'indicazione "Scheda per la scelta del 5 per mille" e deve contenere il nome, cognome e codice fiscale del soggetto che effettua la scelta.

La busta contenente la scheda può essere presentata allo sportello di un ufficio postale che rilascerà gratuitamente ricevuta o inviata, tramite CAF o altro intermediario abilitato.

Con il DPCM 23 luglio 2020 sono state introdotte nuove norme in materia.

Con l'art. 1, comma 1, lett. a), è stato precisato che sono destinatari del contributo gli enti del Terzo settore iscritti al RUNTS comprese le

cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in società, mentre alla successiva lett. d) è stato esplicitamente ribadito che le asd possono essere destinatarie del contributo (*ovviamente anche se non iscritte al RUNTS*).

Sono tenute alla presentazione dell'istanza d'iscrizione soltanto le asd di nuova istituzione o quelle non presenti nell'elenco permanente, mentre non sono tenute a ripetere la domanda le asd presenti nell'elenco permanente 2021, pubblicato dal CONI sul proprio sito istituzionale.

Sono state, inoltre, semplificate le modalità di accreditamento per l'accesso al riparto del contributo. Infatti, le asd potranno iscriversi al 5 per mille presentando la nuova istanza di accreditamento che contiene già l'autocertificazione sul possesso dei requisiti. Viene, così, ad essere eliminato il doppio adempimento, previsto dal precedente decreto, domanda di iscrizione e successiva dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà.

Pertanto, diversamente dagli anni precedenti, non dovrà più essere presentata separatamente dal rappresentante legale, entro giugno, la dichiarazione sostitutiva attestante la persistenza in capo all'asd dei requisiti che danno diritto al contributo.

Inoltre, a partire dall'anno 2021, le asd rivolgono la richiesta di accesso al contributo direttamente al CONI, che ha stipulato con l'Agenzia delle entrate una convenzione per la gestione delle istanze di iscrizione, utilizzando modello e software disponibili sul sito dello stesso CONI.

Un'ulteriore novità riguarda la tempistica. Dal 2021, infatti, l'istanza di accreditamento deve essere trasmessa entro il 10 aprile.

Gli elenchi delle asd iscritte sono pubblicati dal CONI sul proprio sito istituzionale. In particolare, l'elenco provvisorio è pubblicato entro il 20 è aprile, mentre le correzioni di eventuali errori rilevati nell'elenco vanno richieste non oltre il 30 aprile.

L'elenco aggiornato delle asd iscritte, depurato degli errori segnalati, viene pubblicato entro il 10 maggio.

Entro il 31 dicembre vengono pubblicati gli elenchi degli ammessi e degli esclusi dal contributo con l'obbligo per l'Amministrazione competente di darne comunicazione all'Agenzia delle entrate ai fini della ripartizione.

13 - QUADRO DI SINTESI DELLE AGEVOLAZIONI FISCALI PER LO SPORT DILETTANTISTICO /ADEMPIMENTI

Forme giuridiche

Associazione sportiva dilettantistica - con o senza personalità giuridica-

Società sportiva dilettantistica - società di capitali o società cooperativa senza fine di lucro (*nell'art. 6 del D.Lgs. n. 36/2021 sono indicate soltanto le società di cui al Libro V, Titolo V, del c.c., che non comprende le soc. cooperative*).

Per entrambe:

- obbligo di redazione atto costitutivo e statuto:
- per le associazioni: con atto pubblico, o con scrittura privata con firme autenticate o con scrittura privata registrata;
- per le società: atto pubblico

Gli adempimenti

È necessario che l'ente sportivo, ai fini del riconoscimento dello "status" di associazione o società sportiva e dell'ottenimento delle agevolazioni fiscali:

- sia costituito per atto scritto;
- abbia **recepito** nello statuto o nell'atto costitutivo le disposizioni dell'art. 90, comma 18 della legge n. 289/2002, ora recepite dall'art. 7 del D.Lgs. n. 36/2021;
- abbia ottenuto il **riconoscimento ai fini sportivi** da parte del CONI, direttamente o tramite l'affiliazione alla federazione di appartenenza o, per le asd/ssd calcistiche, alla Federazione Italiana Giuoco Calcio, con l'inserimento nel Registro nazionale delle associazioni e società sportive dilettantistiche di cui al D.L. n. 136/2004, e, **dal 1° gennaio 2022**, nel Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche istituito con l'art. 4 del D.Lgs. n. 39/2021 presso il Dipartimento per lo Sport.

I requisiti costitutivi e statutari ex art. 90, legge n. 289/2002 e art. 7 del d.lgs. n. 36/2021

- Espressa indicazione della finalità sportiva dilettantistica nella denominazione dell'ente
- L'oggetto sociale deve indicare le finalità cui è rivolta l'attività dell'ente, compresa l'eventuale attività didattica
- Attribuzione della rappresentanza legale dell'ente
- Assenza del fine di lucro ed impossibilità di distribuzione di utili neanche in forma indiretta
- Ordinamento interno ispirato a principi di democrazia ed eguaglianza (ad es., convocazione rituale delle assemblee, ecc.)
- Obbligo di redazione del rendiconto economico-finanziario
- Obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento
- Divieto per gli amministratori di ricoprire la stessa carica in altre società e associazioni della stessa FIGC.

Primi adempimenti fiscali

- Registrazione atto costitutivo e statuto (imposta di registro € 200)
- Comunicazione inizio attività entro 30 giorni dalla data di costituzione e richiesta di attribuzione di partita IVA o del solo Codice Fiscale qualora

l'ente ritenga di dover svolgere soltanto attività istituzionale (Mod. AA/7/10)

- per le sole associazioni, Mod. EAS (enti associativi)
- tenuta della contabilità separata per l'eventuale attività commerciale.

Mancato rispetto degli adempimenti prescritti

- impossibilità di determinare ed attestare l'effettivo svolgimento dell'attività sportiva dilettantistica
- impossibile inserimento nel Registro
- impossibile fruire delle agevolazioni fiscali a favore dello sport dilettantistico

Principali agevolazioni fiscali per le imposte sui redditi

- **Non imponibilità** dei proventi derivanti da raccolte pubbliche di fondi, ex art. 25, comma 2, lett. b) L. 133/99 (concomitanza di celebrazioni, massimo due nell'anno e fino ad un massimo complessivo nell'anno di € 51.645,69, con obbligo di rendiconto entro 4 mesi.
- **esonero** dall'applicazione della ritenuta del 4% sui contributi erogati dal CONI, dalla FIGC, ecc a favore delle società e associazioni sportive dilettantistiche (art. 90, comma 4, L. 289/2002);
- **decommercIALIZZAZIONE** di attività svolte verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti dei propri iscritti e nei confronti di associazioni e loro iscritti facenti parte della medesima organizzazione locale o nazionale (art. 148, comma 3, TUIR);
- **determinazione forfettaria** del reddito d'impresa ai sensi **dell'art. 145 TUIR e della L. 398/91**;
- **inapplicabilità** alle associazioni sportive dilettantistiche delle disposizioni sulla perdita della qualifica di ente non commerciale (art. 149, comma 2, TUIR);
- **Regime agevolativo** per il soggetto che eroga importi a titolo di pubblicità e sponsorizzazione delle asd/ssd (presunzione assoluta recata dall'art. 90, comma 8, L.289/2002 e dall'art 12, comma 3 del D.Lgs. n. 36/2021);
- **Unificazione al 50%** dell'aliquota detraibile ai fini IVA per pubblicità e sponsorizzazione per i soggetti di cui alla legge n, 398/91;
- **Franchigia di € 10.000** per i redditi conseguiti nell'esercizio diretto di attività sportiva (art. 67, comma 1, lett. m) TUIR) - ritenuta a titolo

d'imposta (23% primo scaglione di reddito) per i redditi compresi tra € **10.000 e 30.658,28.**

Art. 145 TUIR - Determinazione forfettaria del reddito

L'art. 145 TUIR prevede la determinazione forfettaria del reddito d'impresa, tra l'altro, per le associazioni sportive ammesse alla tenuta della contabilità semplificata.

Il reddito è calcolato applicando ai ricavi le seguenti percentuali:

Prestazioni di servizi:

ricavi fino ad € 15.493,71 15%

ricavi oltre € 15.493,71 e fino ad € 400.000 25%

Altre attività:

ricavi fino ad € 25.822,84 10%

ricavi oltre e 25.822,84 e fino ad € 700.000 15%

L'opzione si esercita nella dichiarazione annuale dei redditi ed è valida per un triennio. Vale anche il comportamento concludente.

La legge n. 398 del 16 dicembre 1991

Agevola lo svolgimento di attività commerciali per il perseguimento dei fini istituzionali.

I presupposti di carattere soggettivo sono:

- costituzione in forma di associazione sportiva dilettantistica;
- costituzione in forma di società sportiva di capitali senza fine di lucro;
- costituzione in forma di società cooperativa sportiva;
- affiliazione alle Federazioni Sportive nazionali o agli Enti di promozione sportiva.

I presupposti di carattere oggettivo sono:

- esercizio dell'opzione (valida 5 anni da esercitarsi con il comportamento concludente e con la prima dichiarazione nonché con l'invio alla SIAE territorialmente competente, prima dell'inizio dell'esercizio per cui si chiede;
- limite di proventi derivanti dall'attività commerciale nell'esercizio precedente non superiore ad € 400.000.

Nel limite di 400.000 euro vanno considerati:

- ricavi
- sopravvenienze attive
- contributi erogati da Pubbliche Amministrazioni per l'esercizio di attività commerciali

Non vanno considerati il premio di addestramento e formazione tecnica, il premio alla carriera, il premio di preparazione, l'indennità di formazione ed i proventi cosiddetti "decommercializzati".

Se si supera il limite, il regime di favore cessa con effetto dal primo giorno del mese successivo a quello in cui il limite stesso è stato superato e si transita nel regime di contabilità semplificata o ordinaria a seconda del volume di ricavi.

Obblighi da osservare nel regime della legge n. 398

- Corretta tenuta del libro soci e del libro verbali delle assemblee regolarmente compilato e firmato
- numerazione e conservazione delle fatture emesse e di acquisto;
- annotazione dei corrispettivi e degli altri proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nel registro previsto dal D.M. 11 febbraio 1997 evidenziando i proventi con le differenti aliquote IVA;
- versamento trimestrale dell'IVA forfettaria dovuta;
- presentazione, in via telematica, della dichiarazione dei redditi (Modello REDDITI/ENC) entro nove mesi dalla chiusura dell'esercizio;
- determinazione forfettaria del reddito d'impresa nella misura del 3% dei proventi commerciali
- presentazione, in via telematica, del Modello 770 nel caso in cui l'ente è sostituto d'imposta, entro il 31 ottobre;
- versamento dell'IRES (saldo e 1^a rata di acconto) entro il giorno 30 del sesto mese successivo a quello della chiusura dell'esercizio;
- versamento della 2^a rata di acconto IRES entro l'11° mese dalla chiusura dell'esercizio;
- presentazione in via telematica della dichiarazione ai fini IRAP e versamento della relativa imposta negli stessi termini previsti per la dichiarazione REDDITI/ENC e per il versamento dell'IRES.

Agevolazioni fiscali ai fini IVA

Il principio generale di determinazione dell'IVA (regime ordinario) prevede:

IVA a debito o a credito = IVA sulle cessioni - IVA sugli acquisti.

Le associazioni sportive che sono nel **regime ordinario** possono portare in detrazione l'IVA relativa agli acquisti effettuati nell'esercizio di attività commerciale **nell'anno solare**, a condizione che:

- siano registrate nei relativi registri IVA di acquisto e vendita e siano conservate tutte le fatture ricevute ed emesse;
- i beni e servizi acquistati siano inerenti all'attività commerciale;
- relativamente agli acquisti cd. "promiscui", deve essere applicata ai costi medesimi la percentuale di competenza dell'attività commerciale che scaturisce dal rapporto tra i proventi commerciali e, al denominatore, i proventi complessivi dell'ente; la percentuale stessa va detratta ai fini della determinazione dell'IVA;
- l'attività commerciale sia gestita con **contabilità separata** rispetto a quella istituzionale;
- la contabilità sia tenuta, anche in relazione all'attività istituzionale, in modo corretto e trasparente.

Regimi speciali di determinazione dell'IVA

Sussistono due regimi forfettari di determinazione dell'IVA:

- regime forfettario previsto dalla legge n. 398/91
- regime forfettario previsto per le attività spettacolistiche dal DPR n. 633/72

Regime speciale IVA previsto dalla legge n. 398/91

Proventi derivanti da: detraazione forfettaria IVA

- **attività istituzionale:** **nessuna imposizione IVA**

- **attività commerciale** generica, spettacoli

sportivi, prestazioni pubblicitarie,

sponsorizzazioni (v.D.Lgs. n. 175/2014) 50%

- diritti riprese TV o radio 33,3 %

Non sussiste obbligo di presentazione della dichiarazione IVA.

Il versamento dell'IVA va effettuato trimestralmente senza applicazione della maggiorazione dell'1%.

Regime forfettario iva ex art. 74-quater, comma 5, d.p.r. 633/72

È riservato alle associazioni sportive dilettantistiche con volume d'affari annuo (commerciale) fino ad € 25.822,84, che non optano per la legge n. 398/91.

La base imponibile viene determinata nella misura forfettaria del 50% dell'ammontare complessivo dei corrispettivi riscossi, senza poter operare la detrazione analitica dell'IVA assolta sugli acquisti.

Indennità di trasferta, premi, compensi ai dilettanti

Sono inquadrati tra i redditi diversi - art. 67, comma 1, lett. m) del TUIR - i rimborsi spese, le indennità di trasferta, i premi e compensi erogati nell'esercizio diretto dell'attività sportiva dilettantistica da:

-CONI

-Federazioni Sportive nazionali,

-Enti di promozione sportiva

-altri soggetti che svolgono attività sportiva dilettantistica purchè riconosciuti o affiliati ai soggetti di cui sopra

Dal 2003 rientrano tra i redditi diversi agevolati anche i compensi per collaborazioni coordinate e continuative prestate a favore dei soggetti di cui sopra, di natura amministrativo-gestionale, **non professionale**, quali, ad es. le attività di segreteria, tenuta della cassa, tenuta della contabilità, raccolta delle iscrizioni, ecc..

La locuzione "esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche" è riferita a tutti quei soggetti le cui prestazioni sono funzionali alla manifestazione sportiva dilettantistica, determinandone, in sostanza, la concreta realizzazione, ivi compresi coloro che, nell'ambito e per effetto delle funzioni di rappresentanza dell'associazione, di norma presenziano all'evento sportivo.

Con l'art. 35, comma 5 del D.L. 207/2008 è stata fornita una interpretazione autentica della norma di cui all'art. 67, comma 1, lett. m) TUIR, secondo la quale sono da ricomprendersi nell'esercizio diretto dell'attività sportiva l'attività di formazione, l'attività didattica e l'attività di preparazione ed assistenza all'attività sportiva dilettantistica (istruttori e preparatori atletici).

I compensi in argomento non sono imponibili fino ad € 10.000

Sono, inoltre escluse da tassazione le somme erogate a titolo di rimborso spese delle spese documentate per vitto, alloggio e trasporto.

Se il compenso eccede la soglia dei 10.000 euro, l'ente che eroga il compenso deve effettuare una ritenuta IRPEF del 23%, nonché le ritenute relative alle addizionali regionali e comunali:

a titolo di imposta IRPEF per i compensi tra € 10.000 e 30.658,28;

a titolo d'acconto IRPEF per i compensi superiori ad € 30.658,28.

I soggetti che ricevono i compensi devono dichiarare, con autocertificazione, il possesso di altri compensi della stessa natura per poter applicare o meno la ritenuta.

Le ritenute vanno versate entro il giorno 16 del mese successivo a quello dell'erogazione.

Tutti i compensi, compresi quelli inferiori ad € 10.000, i cui dati devono essere inviati telematicamente all’Agenzia delle entrate, vanno certificati con CU e riportati nel Mod. 770 (Circolare 60/E del 19 giugno 2001, parag. 6).

L’obbligo dell’inclusione dei compensi inferiori a 10.000 nel Mod. 770, potrebbe ritenersi superato dal fatto che, dal 2015, i dati sono comunque inviati all’Agenzia delle entrate, tuttavia è opportuno esporli comunque nel Mod. 770.

L’erogazione dei compensi in questione, se di importo superiore ad € 1.000, deve avvenire attraverso modalità idonee a consentire all’amministrazione finanziaria lo svolgimento di efficaci controlli.

In definitiva tutti i pagamenti fatti e ricevuti devono essere non in contanti se di importo superiore ad Euro 1.000.

L’inosservanza di tale obbligo comporta l’applicazione della sanzione amministrativa da euro 258,23 ad euro 2.065,83.

La disciplina sopra riportata è soggetta a modifica dal 1° luglio 2022, ai sensi del D.Lgs. n. 36/2021 (vedasi Cap. 11)

Spese per attività sportive svolte dai ragazzi tra i 5 ed i 18 anni

L’art. 15, comma 1, lett. i-quinquies stabilisce che, ai fini della determinazione del reddito IRPEF, è detraibile il 19% delle spese, per un importo complessivo non superiore a 210 euro, sostenute per l’iscrizione annuale e l’abbonamento, per i ragazzi di età compresa tra i 5 ed i 18 anni, ad associazioni sportive, palestre, piscine ed altre strutture ed impianti sportivi destinati alla pratica sportiva dilettantistica.

Con la Circolare n. 20/E del 13 maggio 2011, l’Agenzia delle entrate ha precisato che la spesa deve essere certificata da bollettino bancario o postale, oppure da fattura, ricevuta o quietanza di pagamento rilasciata dalle strutture sportive recante l’indicazione: a) denominazione, sede e codice fiscale dell’associazione sportiva; b) della causale del pagamento; c) dell’attività sportive esercitata; d) dell’importo corrisposto per la prestazione resa; e) dei dati anagrafici del praticante l’attività sportiva e del codice fiscale del soggetto che effettua il pagamento.

La spesa va certificata nello stesso modo anche in presenza di pagamenti effettuati nei confronti dei comuni che abbiano stipulato apposite convenzioni con le strutture sportive. Pertanto il bollettino bancario o postale intestato al comune, ovvero la ricevuta rilasciata dall’associazione sportiva dovranno riportare le indicazioni di cui alle lettere a), b), c), d) ed e) sopra riportate.

IRAP - Imposta regionale sulle attività produttive

L'IRAP è un tributo dovuto anche da tutti gli enti sportivi, diverso a seconda che questi svolgano solo attività istituzionale o anche attività di natura commerciale.

Base imponibile = valore della produzione

Aliquota ordinaria di base 3,90% - Le regioni, poi, determinano le aliquote a seconda delle attività produttive -

Società e associazioni sportive che svolgono esclusivamente attività istituzionale

Il valore della produzione è dato dalla somma delle retribuzioni per lavoro dipendente e assimilato e dei compensi per prestazioni occasionali di lavoro autonomo meno interessi passivi (Quadro IE - Sez. I[^] dichiarazione IRAP).

Non sono computabili nella base imponibile i compensi di cui all'art. 67, comma 1, lett. m), TUIR (compensi, premi, ecc. a dilettanti).

Società e associazioni sportive con attività istituzionale e commerciale

Per l'attività istituzionale:

Quadro IE - Sezione I[^] dichiarazione IRAP - come sopra.

Per l'attività commerciale di soggetti non in regime forfettario:

valore della produzione determinato dai proventi commerciali conseguiti al netto dei costi inerenti e del costo del lavoro meno deduzioni di legge (Quadro IE - Sez. II[^]).

Per l'attività commerciale di soggetti in regime L. 398/91:

valore della produzione = reddito d'impresa determinato forfettariamente (3% dei proventi) aumentato delle retribuzioni per lavoro meno deduzioni di legge (Quadro IE - Sez. III[^])

Non sono computabili nella base imponibile i compensi di cui all'art. 67, comma 1, lett. m), TUIR (compensi, premi, ecc. a dilettanti)

La dichiarazione IRAP deve essere inviata, con le modalità e nei termini previsti per il Mod. REDDITI.

Il versamento della relativa imposta va effettuato nei termini previsti per il versamento IRES.

Il modello EAS

Ai sensi dell'art. 30 del D.L. n. 185/2008, le agevolazioni fiscali previste dall'art. 148 TUIR e 4 DPR n. 633/72 a favore delle associazioni sportive dilettantistiche sono subordinate all'invio telematico del modello EAS - Enti associativi

Il Mod. EAS va inviato, in via telematica, all'Agenzia delle entrate entro 60 giorni dalla costituzione.

I soggetti che hanno già inviato nei termini originariamente prescritti il modello, devono, in caso di modifica di elementi già indicati, inviare il modello entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello in cui si sono verificate le modifiche.

Le associazioni sportive dilettantistiche che svolgono attività commerciale anche se ritenuta "decommercializzata" devono ottemperare all'obbligo utilizzando la versione semplificata del modello.

Sono esonerate dal modello soltanto le associazioni sportive che svolgono soltanto attività istituzionale.

14. LA NUOVA DISCIPLINA DEL TERZO SETTORE E LE ASD/SSD

14.1 La normativa

In attuazione delle legge n. 106 del 6 giugno 2016, recante delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell'impresa sociale e per la disciplina del servizio civile universale, il Parlamento ha dato il via libera ai decreti legislativi recanti "Codice del Terzo Settore", "Revisione della disciplina in materia di impresa sociale" e "Disciplina dell'istituto del cinque per mille dell'imposta sul reddito delle persone fisiche",

I decreti sono stati così pubblicati: quello relativo al 5 per mille - D.Lgs. n 111 del 3 luglio 2017 (*G.U. n. 166 del 18 luglio 2017*); quello relativo all'impresa sociale - D.Lgs. n.112 del 3 luglio 2017 (*G.U. n. 167 del 19 luglio 2017*) - e quello relativo al Codice del Terzo Settore - D.Lgs. n. 117 del 5 luglio 2017(*G.U. n. 179 del 2 agosto 2017, S.O. n. 43*), **modificato dal D.Lgs. n. 105 del 3 agosto 2018 e dal D.Lgs n. 112/2017, relativo**

all'impresa sociale, a sua volta modificato dal D.Lgs. 20 luglio 2018. n. 95. Sono state, poi, introdotte modifiche al Codice dal D.L. n. 119/2018, dal D.L. "Semplificazioni" n. 135/2018, e dalla legge 30 dicembre 2018, n.145 e, da ultimo, dal D.L. 22 marzo 2021, n. 41 con il quale è stata stabilita, dal 22 marzo 2021, l'entrata in vigore del Codice del Terzo settore.

Ad oggi, tuttavia, l'intervento legislativo non è stato ancora completato in quanto non sono stati emanati tutti gli atti previsti dai decreti legislativi di attuazione della legge delega 106/2016.

Di specifico interesse anche le modifiche introdotte dall'art. 24-ter del d.l. 119/2018 (L. 136/2018), che tra l'altro, hanno fornito un nuovo criterio per la determinazione della natura commerciale o non commerciale degli enti del Terzo settore e sono intervenute sulla disciplina per le deduzioni previste per chi effettua erogazioni liberali a favore degli enti del TS.

14.2 - Il Codice del Terzo settore

Il decreto n. 117/2017, recante "Codice del Terzo settore" assume particolare rilevanza per tutte le associazioni di volontariato e di promozione sociale nonché per le ONLUS che escono dall'attuale ordinamento per essere destinatarie della nuova disciplina introdotta con il novello Codice.

In sostanza, tutto il mondo del *non profit* viene assoggettato ad un'unica disciplina dal momento che il comma 1 dell'art. 4 del codice statuisce che *"Sono enti del terzo settore le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, incluse le cooperative sociali, le reti associative, le società di mutuo soccorso, le associazioni, riconosciute o non riconosciute, le fondazioni e gli altri enti di carattere privato, diversi dalle società, costituiti per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento di una o più attività di interesse generale in forma di azione volontaria o di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi o di mutualità o di produzione o scambio di beni o servizi, ed iscritti nel registro unico nazionale del Terzo settore"*.

Il successivo art. 5 elenca, al comma 1, le attività di interesse generale che vengono poste in essere dagli enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali e, in particolare, tra queste, trova collocazione, alla lett. t), *l'organizzazione e gestione di attività sportiva dilettantistica*.

La mancanza del fine di lucro è elemento caratterizzante degli Ets. Ne consegue, come prevede l'art. 5 del Codice, l'obbligo di destinare il patrimonio allo svolgimento delle attività di interesse generale con divieto di distribuire utili, fondi e riserve agli associati o collaboratori.

E' da rilevare che le retribuzioni a dipendenti non possono essere superiori del 40 per cento a quelle previste per le medesime qualifiche dai contratti collettivi di lavoro. Ai volontari è negata qualsiasi forma di retribuzione fatti salvi i rimborsi delle spese effettivamente sostenute e documentate (vedasi al riguardo la nota n. 2088 del 27 febbraio 2020 del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali).

L'art. 6 del Codice del Terzo settore prevede che possano essere esercitate anche "attività diverse" e, in tal caso, la relativa facoltà deve essere inserita nello statuto. E', poi, necessaria l'adozione della denominazione sociale che dovrà contenere obbligatoriamente la locuzione "ente del Terzo settore" o l'acronimo "Ets".

Le modifiche statutarie per accedere alla disciplina del Terzo settore dovevano essere apportate entro il 31 marzo 2021. Con l'art. 41 del D.L. 22 marzo 2021, è stato fissato al 31 maggio 2021 il termine per apportare le modifiche statutarie di cui hanno bisogno gli ETS per iscriversi al RUNTS.

Le asd che hanno anche la qualifica di associazioni di promozione sociale devono adeguare il proprio statuto entro la stessa data del 31 maggio 2021.

14.3 - Il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore

Presso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali è istituito il Registro unico nazionale del Terzo settore – RUNTS ., gestito su base territoriale in collaborazione con ciascuna Regione e Provincia autonoma. Presso le Regioni la struttura competente è indicata come "Ufficio regionale del Registro unico nazionale del terzo settore" (**Runts**), e presso le Province autonome la stessa assume la denominazione di "Ufficio provinciale del Registro unico nazionale del terzo settore". Infine, presso il Ministero del lavoro è operante la struttura indicata come "Ufficio statale del registro unico nazionale del Terzo settore".

Il RUNTS si compone delle seguenti sezioni:

- a) Organizzazioni di volontariato;
- b) Associazioni di promozione sociale;
- c) Enti filantropici;
- d) Imprese sociali, incluse le cooperative sociali;
- e) Reti associative;

- f) Società di mutuo soccorso;
- g) Altri enti del terzo settore.

La domanda di iscrizione nel Registro è presentata dal rappresentante legale dell'ente all'Ufficio del Registro unico nazionale della Regione o della Provincia autonoma in cui l'ente ha la sede legale e, entro 60 giorni, l'Ufficio statale del RUNTS può iscrivere l'ente o rifiutare l'iscrizione con provvedimento motivato.

Nel Registro devono risultare per ciascun ente, la denominazione, la forma giuridica, la data di costituzione, l'oggetto dell'attività, il codice fiscale o la partita IVA, il possesso della personalità giuridica, le generalità dei soggetti che ricoprono cariche sociali con indicazione dei poteri e limitazioni. Inoltre devono essere iscritte nel Registro le modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto, le deliberazioni di trasformazione, fusione, scissione, scioglimento, estinzione, liquidazione e cancellazione.

L'iscrizione nel RUNTS dà diritto ad accedere alle agevolazioni previste per il TS.

È da precisare che gli enti senza scopo di lucro possono non iscriversi nel RUNTS e continuare ad essere disciplinati dalla normativa prevista - per la parte fiscale - per gli enti non commerciali.

14.3.1 – Il Codice del Terzo settore e gli enti sportivi dilettantistici

In particolare, per quanto riguarda le asd, queste avranno la possibilità di iscriversi all'istituendo Registro con gli obblighi e le facilitazioni previsti dalle nuove disposizioni o rimanere iscritte nel Registro CONI continuando a godere delle agevolazioni previste attualmente per il settore sportivo dilettantistico. Può sussistere anche l'iscrizione ad entrambi i registri ma la normativa fiscale applicabile è soltanto quella riservata agli enti del terzo settore con la conseguente perdita dei benefici fiscali previsti per l'attività sportiva dilettantistica. La medesima regola vale per le asd.

E', pertanto, necessario per le asd un'attenta riflessione circa la scelta di acquisire la qualifica di "ente del Terzo settore".

Il CTS prevede, tra l'altro, l'obbligo di inserire nella denominazione sociale anche l'acronimo Ets per l'iscrizione al RUNTS e il rispetto delle clausole previste per gli Ets che dovranno sussistere in concomitanza

con quelle previste dall'art. 90, comma 18, della legge n. 289/2002 e dall'art. 7 del D.Lgs. n. 36/2021, ed essere con queste compatibili.

Tra quest'ultime assume rilevanza il rapporto di lavoro con i collaboratori e le prestazioni dei volontari.

14.4 - Disapplicazione agli enti del Terzo settore di norme fiscali

L'art. 89 del nuovo Codice prevede che agli enti del terzo settore - ETS - *la nuova sigla deve essere utilizzata nella denominazione sociale* - **non si applicano le disposizioni recate:**

- dall'art. **143, comma 3 del TUIR** (regime fiscale raccolta fondi, peraltro regolato dal precedente art. 7, comma 2 del Codice Terzo Settore);
- dall'art. **144 del TUIR, comma 2**, (obbligo di contabilità separata per gli enc che svolgono anche attività commerciale, peraltro previsto dal comma 3 dell'art. 87 del CTS); **comma 5** (spese enti religiosi) e **comma 6** (enti soggetti alle disposizioni in materia di contabilità pubblica);
- dall'art. **148 del TUIR** che disciplina: il regime fiscale delle quote e contributi versati dai soci; le cessioni di beni e prestazioni di servizi nei confronti degli stessi soci che, se rese verso pagamento di specifici corrispettivi assumono la natura di attività commerciale; la non commercialità delle medesime cessioni e prestazioni se svolte da alcune categorie di enti, tra i quali le associazioni sportive dilettantistiche nei confronti di soci e associati. Il comma 4 dell'art. 89 stesso prevede, inoltre, che nell'art. 148 del TUIR, al comma 3, vengono soppresse le parole "*associazioni assistenziali e culturali*", così che a queste ultime non si applica più la disposizione agevolativa che stabilisce che nei confronti di alcune associazioni, tra le quali quelle sportive dilettantistiche, non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati e partecipanti, di altre associazioni che fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale;
- dall'art. **149 del TUIR** che prevede la perdita della qualifica di enc in presenza di determinate condizioni, il cui ultimo comma, però, esclude l'applicabilità della norma alle asd;
- dall'art. **3, commi 1 e 2 del d.lgs. 31 ottobre 1990, n. 346** in materia di successioni e dagli artt. **1, comma 2 e 10, comma 3 del D.Lgs. n. 347/1990**, in materia di imposte ipotecarie;
- dalla legge **16 dicembre 1991, n. 398**, recante disposizioni tributarie per le asd.

La non applicabilità agli ETS delle norme suddette porta a ritenere che le asd e le ssd che possono optare od optano per il regime fiscale recato dalla legge n. 398 del 16 dicembre 1991 e successive modificazioni, non abbiano convenienza ad entrare a far parte della vasta platea degli ETS iscrivendosi nel Registro unico nazionale.

A tale proposito va sottolineato che destinatari della menzionata legge n. 398/91, restano ora soltanto le asd e le ssd. Infatti, l'art. 102 del Codice, alle lettere e) ed f) abroga, a far tempo dall'entrata in vigore del decreto, l'art. 9-bis del D.L. 30 dicembre 1991, n. 417, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 febbraio 1992, e l'art. 2, comma 31 della legge 24 dicembre 2003, n. 350, che avevano esteso le disposizioni della legge n. 398/91 alle associazioni senza scopo di lucro, alle pro-loco ed alle associazioni bandistiche, filodrammatiche e musicali.

Sempre in tema di abrogazioni, va rilevato che non hanno più valenza le disposizioni recate, tra l'altro:

- dalla legge 11 agosto 1991, n. 266 e dalla legge 7 dicembre 2000, n. 383, recanti disposizioni a favore delle associazioni di volontariato e di promozione sociale;
- dall'art. 100, comma 2, lettere i) e l) del TUIR, concernenti la deducibilità di oneri di utilità sociale a favore delle ONLUS e delle associazioni di promozione sociale;
- dagli artt. da 10 a 29 del d.lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, concernenti la normativa istitutiva delle ONLUS;
- dall'art. 20-bis del DPR n. 600/1973, recante disposizioni relative alle scritture contabili delle ONLUS;
- dall'art. 150 del TUIR che stabilisce che non costituisce attività commerciale lo svolgimento da parte delle ONLUS di attività istituzionali per il perseguimento di esclusive finalità di solidarietà sociale;
- dall'art. 8, commi 2 e 4, della legge 11 agosto 1991, n. 266, recanti agevolazioni fiscali a favore delle organizzazioni di volontariato.

14.5 - Le nuove norme in materia di contabilità e fisco che disciplinano gli ETS

Si riepilogano, di seguito, sommariamente, le nuove norme che disciplinano gli ETS.

Gli artt. **8 e 9** recano disposizioni mutate, in parte, dalla normativa per lo sport dilettantistico.

L'art. 8 stabilisce in materia di destinazione del patrimonio ed assenza dello scopo di lucro e **l'art. 9** in materia di devoluzione del patrimonio in

caso di scioglimento mutuando la normativa recata dal comma 18 dell'art. 90 della legge n. 289/2002 che ha dettato norme in ordine agli statuti delle ssd/ asd.

L'art. 13 prevede che gli ETS devono redigere il bilancio di esercizio formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto finanziario, con l'indicazione dei proventi e degli oneri. Il bilancio degli ETS con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000 euro può essere redatto nella forma del rendiconto finanziario per cassa.

Gli ETS che esercitano la propria attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale devono tenere le scritture contabili di cui all'art. 2214 c.c. e devono redigere e depositare presso il registro delle imprese il bilancio di esercizio.

Gli ETS non iscritti nel registro delle imprese devono depositare il bilancio presso il registro unico nazionale del terzo settore.

Il successivo **art. 14** stabilisce che gli ETS con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate **superiori ad 1 milione di euro** devono depositare presso il RUNTS e pubblicare sul proprio sito internet, il bilancio sociale , mentre quelli con entrate, comunque denominate, **superiori a 50.000 euro** devono in ogni caso pubblicare annualmente e tenere aggiornati nel proprio sito internet gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e di controllo, ai dirigenti nonché agli associati.

L'art. 15 stabilisce che gli ETS, oltre alle scritture previste nei precedenti artt. 13 e 14, devono tenere: il libro degli associati o aderenti, il libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee, il libro delle adunanze e delle deliberazioni dell'organo di amministrazione e di quello di controllo.

L'art. 22 prevede che le associazioni e le fondazioni del Terzo Settore possono, in deroga al DPR 1° febbraio 2000, n. 361, acquistare la personalità giuridica mediante l'iscrizione al Registro unico nazionale, cosa non prevista, invece, per le ssd e le asd anche se iscritte al Registro CONI.

Gli **artt. 30 e 31** prevedono che nelle associazioni ETS venga nominato un organo di controllo al superamento di determinati limiti dell'attivo patrimoniale, dei ricavi e dei dipendenti. In particolare, il comma 2 dell'art.30 stabilisce che nelle associazioni, riconosciute o non, del Terzo settore, la nomina di un organo di controllo, anche monocratico, è obbligatoria quando siano superati per due esercizi consecutivi due dei seguenti limiti.

- a) Totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 110.000 euro;
- b) Ricavi, rendite, proventi, entrate comunque denominate: 220.000 euro;
- c) Dipendenti occupati in media nell'esercizio: 5 unità.

Se il totale dell'attivo supera 1.100.000 euro, i ricavi 2.200.000 euro e i dipendenti le 12 unità è obbligatoria la nomina di un revisore legale o di una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro.

Quanto sopra non è, invece, previsto per le asd che non si iscrivono nel registro unico nazionale del terzo settore..

Il regime fiscale degli ETS è disciplinato dagli artt. da **79 a 89**, in parte mutuando la disciplina agevolativa degli enti non commerciali, come, ad esempio, la norma recata dall'art.79, comma 2, che stabilisce che agli ETS si applicano le disposizioni del Titolo II del TUIR, ivi compresa, quindi, quella recata dall'art. 148, comma 3, del TUIR.

Con il comma 2-bis viene previsto che le attività di interesse generale di cui al successivo comma 5 si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 5% i relativi costi per ciascun periodo d'imposta e per non oltre due periodi d'imposta.

Il comma 5 considera commerciali gli ETS che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di cui all'art. 5

Più in particolare, viene stabilito un principio generale per il quale non si considerano commerciali le attività di interesse generale di cui all'art. 5, comma 1 del CTS, tra le quali, come sopra cennato, trova collocazione, alla lett. t), *l'organizzazione e gestione di attività sportiva dilettantistica*. La non commercialità di dette attività è, però, subordinata alla condizione che esse siano svolte a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superino di oltre il 5%, e per non oltre due periodi d'imposta, i costi effettivi.

Il comma 4 dell'art. 79 stabilisce che non concorrono, in ogni caso alla formazione del reddito degli ETS e, per effetto dell'**art. 89, comma 18**, sono esenti da ogni altro tributo, i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione (in analogia al comma 3, lett. a) dell'art. 143 TUIR).

Il successivo comma 5 considera non commerciali gli ETS che svolgono in via esclusiva o prevalente le attività di cui al precedente art. 5. Indipendentemente dalle previsioni statutarie gli ETS assumono fiscalmente la qualifica di enti commerciali qualora i proventi delle attività di cui all'art. 5, svolte in forma d'impresa, **fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione**, superano nel medesimo periodo d'imposta

le entrate derivanti da attività non commerciali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità, le quote associative dell'ente e ogni altra entrata assimilabile alle precedenti.

Il mutamento della qualifica da ETS non commerciale a ETS commerciale opera a partire dal periodo d'imposta in cui l'ente assume natura commerciale.

Il comma 6 del medesimo art. 79 considera non commerciale l'attività svolta dalle associazioni del Terzo settore nei confronti dei propri associati, familiari e conviventi degli stessi in conformità alle finalità istituzionali dell'ente. Non concorrono alla formazione del reddito degli ETS le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi. Si considerano, tuttavia, attività di natura commerciale le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate nei confronti verso pagamento di specifici corrispettivi (in analogia ai commi 1 e 2 dell'art. 148 TUIR).

L'art. 80 prevede l'opzione da parte degli ETS per un regime forfettario che è migliore rispetto a quello recato in via generale dall'art.145 del TUIR per tutti gli enc in contabilità semplificata ma che è decisamente peggiore rispetto alla disciplina recata dalla legge n. 398 del 1991 che stabilisce una redditività forfettizzata pari al 3% dei ricavi commerciali per le ssd e le asd che optano per la legge stessa e che non superano i 400.000 euro annui di ricavi commerciali.

Infatti, gli Ets possono determinare il reddito in modo forfettario applicando i seguenti coefficienti di redditività all'ammontare del reddito:

a) per le attività di prestazioni di servizi:

- fino a 130.000 euro di ricavi, il 7% sui ricavi stessi;
- sui ricavi da 130.001 a 300.000 euro annui, il 10% dei ricavi stessi;
- sui ricavi oltre 300.000 euro annui, il 17% dei ricavi.

b) per le altre attività:

- sui ricavi fino a 130.000 euro annui, il 5% dei ricavi;
- sui ricavi da 130.001 a 300.000 euro annui, il 7% dei ricavi;
- sui ricavi oltre 300.000 annui, il 14% dei ricavi.

Se vengono esercitate l'una e l'altra attività, il coefficiente si determina con riferimento all'ammontare dei ricavi derivanti dall'attività prevalente.

Qualora non venga posta in essere una distinta annotazione dei ricavi, si considerano prevalenti le attività di prestazioni di servizi.

All'importo determinato forfettariamente vanno aggiunte le plusvalenze, le sopravvenienze attive, i dividendi ed interessi e i proventi immobiliari.

Per fruire del regime forfettario necessita l'opzione da esercitarsi nella dichiarazione dei redditi ed ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è esercitata fino a quando non è revocata e, comunque, per un triennio.

Come in precedenza accennato, gli Ets potranno svolgere (art. 6 del Codice) "attività diverse" per autofinanziarsi, (per esempio, la somministrazione di alimenti e bevande, la sponsorizzazione o la vendita di altri beni).

Con decreto del Ministero del Lavoro del 30 aprile 2021 sono stati individuati i criteri e i limiti delle attività "diverse" esercitabili dagli enti del TS, definendo due tratti caratterizzanti delle attività in argomento: la strumentalità e la secondarietà. Sono strumentali le attività finalizzate a supportare, promuovere o agevolare il perseguimento delle finalità istituzionali; la secondarietà ricorre nel rispetto di parametri quantitativi. Infatti, i ricavi delle "attività diverse" non devono essere superiori al 30 per cento delle entrate complessive dell'ente, ivi comprese, tra quelle complessive, le quote associative e le erogazioni liberali, oppure al 66 per cento dei costi complessivi.

Con l'art. 81 è stato istituito un credito d'imposta pari al 65% delle erogazioni liberali in denaro effettuate da persone fisiche e del 50% se effettuate da enti o società a favore degli ETS (Social bonus).

L'art.82 reca disposizioni agevolative in materia di imposta sulle successioni e donazioni, di imposte ipotecarie e catastali, di imposte di registro, IMU e TARI relativamente agli immobili posseduti.

L'art.83 prevede, tra l'altro, la detraibilità dall'IRPEF di un importo pari al 30% degli oneri sostenuti dal contribuente per erogazioni liberali in denaro o in natura a favore degli ETS non commerciali per un importo complessivo in ciascun periodo d'imposta non superiore a 30.000 euro e di un importo fino al limite del 10% del reddito complessivo dichiarato da persone fisiche, enti e società.

L'art. 86 prevede un regime forfettario per le attività commerciali svolte dalle organizzazioni di volontariato e dalle associazioni di promozione sociale.

L'art. 87 statuisce in materia di tenuta e conservazione delle scritture contabili degli ETS.

In particolare, gli ETS che non applicano il regime forfettario di cui al precedente art. 86, a pena di decadenza dai benefici fiscali, devono:

a) -in relazione all'attività complessivamente svolta, redigere scritture contabili cronologiche e sistematiche atte ad esprimere con completezza e analiticità le operazioni poste in essere in ogni periodo di gestione e rappresentare adeguatamente in apposito documento, da redigere entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio annuale, la situazione patrimoniale, economica e finanziaria distinguendo le attività di interesse generale di cui all'art. 5 del CTS da quelle diverse di cui al successivo art. 6;

b) -in relazione alle attività commerciali di cui ai medesimi artt. 5 e 6, tenere le scritture contabili previste dall'art. 18 del DPR n. 600/1973 (contabilità semplificata per le imprese minori), anche al di fuori dei limiti quantitativi previsti dal comma 1 del medesimo art. 18 (400.000 euro per attività di prestazione di servizi e 700.000 euro per le altre attività). Gli obblighi di cui alla lettera a) si considerano assolti anche qualora la contabilità consti del libro giornale e del libro inventari, tenuti in conformità alle disposizioni di cui agli artt. 2216 e 2217 del c.c..

In relazione all'attività commerciale esercitata, gli ETS hanno l'obbligo di tenere la contabilità separata. Ai fini IVA devono essere istituiti gli appositi libri.

Qualora l'ammontare dei ricavi commerciali superi i 400.000 euro per i servizi e i 700.000 per altre attività commerciali, è consentita, comunque, la sola tenuta dei registri IVA appositamente integrati.

Alcune misure introdotte dal D.Lgs. n. 117/2017 prima dell'entrata in vigore devono ricevere l'autorizzazione da parte della Commissione europea.

Si tratta, in particolare: dell'art.79, comma 2-bis in materia di non commercialità delle attività di interesse generale svolte dagli Ets; dell'art.80 che prevede un regime forfetario opzionale per la tassazione dei redditi d'impresa degli Ets non commerciali; dell'art. 86 che prevede anch'esso un regime forfetario opzionale per la tassazione dei redditi d'impresa delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale.delle organizzazioni di volontariato.

Entreranno in vigore, una volta ottenuta l'autorizzazione e, comunque, dopo la l'operatività del RUNTS, le norme tributarie di cui agli artt. 79, 84 e 85 del CTS, e quelle relative alla tenuta delle scritture contabili (art. 87).

14.6- Conclusioni

In definitiva, si è dell'avviso che il regime fiscale delle ssd e delle asd che optano per il regime fiscale della legge n. 398/91 e successive modificazioni nonché dell'art. 90 della legge n. 289/2002, sia decisamente più favorevole dei benefici recati dal nuovo codice del Terzo Settore.

Dall'esame della normativa recata dal CTS TS si desume che possa sussistere, per gli enti sportivi, un doppio binario:

- iscrizione in entrambi i registri, ma appare quasi consequenziale l'applicazione della normativa fiscale stabilita dal Codice:

- la perdita dei benefici tributari legata all'iscrizione nel registro CONI.

Va, poi, considerato che nella nuova normativa per gli ETS non si trova traccia del trattamento dei compensi ai soggetti che svolgono attività nel Terzo Settore stesso, ad eccezione delle disposizioni recate dall'art. 17 che regola il rimborso delle spese, in misura minima, ai volontari.

L'iscrizione nel RUNTS e la qualifica di ETS potrebbe pregiudicare l'applicazione delle disposizioni in materia di compensi corrisposti nell'esercizio di attività sportive dilettantistiche recate dall'art. 67, comma 1, lett. m), e dall'art. 69 del TUIR, ai soggetti che operano nel Terzo Settore, salvo diverse interpretazioni dell'amministrazione finanziaria, ancorchè con il 1° luglio 2022 anche la disciplina dei compensi subisce notevoli variazioni.

Vero è che gli ETS potranno godere della possibilità di acquisire la personalità giuridica più facilmente, (per effetto dell'art. 14 del D.Lgs. n. 39/2021 anche alle asd è concessa tale possibilità), nonchè di accedere al credito agevolato e di altre risorse finanziarie, tuttavia si ritiene di poter concludere che l'attuale regime fiscale delle piccole asd sia più favorevole rispetto ai benefici recati dal nuovo codice. Ne consegue che le stesse potranno non iscriversi al RUNTS mantenendo l'iscrizione nel Registro CONI.

Altra situazione, ovviamente, per le ssd e asd di maggiore spessore che potranno valutare se accedere o meno al trattamento previsto per gli ETS.

Infine, con la Circolare n. 18/E del 1° agosto 2018 – punto 5 - l'Agenzia delle entrate ha precisato che le asd, per ciò che concerne la riforma del Terzo Settore, 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 riservato alle asd.

Pertanto, a seguito dell'entrata in vigore della nuova disciplina del Terzo settore, soltanto le asd che non assumeranno la qualifica di enti del Terzo settore potranno continuare ad avvalersi della presunzione di decommercializzazione di cui all'art. 148, comma 3 del TUIR e dell'art. 4, comma 4 del DPR n. 633/1972, e il regime della legge n. 398/1991 non potrà più trovare applicazione in favore delle asd senza fine di lucro che sceglieranno di assumere la qualifica di ETS iscrivendosi nel RUNTS.

A tale riguardo, le asd in regime della legge n. 398/91, che introitano notevoli ricavi commerciali non connessi alle finalità istituzionali e, quindi, tassati nei modi ordinari, potranno valutare l'opportunità di godere del trattamento fiscale favorevole previsto per i ricavi derivanti dalle "attività diverse".

15 - IL MODELLO DI VERSAMENTO F24 ON LINE IL RAVVEDIMENTO OPEROSO

15.1 - Versamento imposte e contributi on-line

Il comma 49 dell'art. 37 del D.L. n. 223/2006, convertito dalla legge n. 248/2006, ha disposto **l'obbligo per i titolari di partita IVA di versare, in via telematica, anche tramite intermediari**, le imposte, i contributi e i premi di cui all'art. 17, comma 2 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, ed i contributi spettanti agli enti ed alle casse previdenziali di cui all'art. 28, comma 1 dello stesso decreto.

L'Agenzia delle entrate, con la **Circ. n. 28/E del 4 agosto 2006**, ha precisato che il versamento delle imposte e dei contributi in via telematica può essere effettuato direttamente attraverso il modello telematico F 24 on-line, oppure per il tramite degli intermediari abilitati.

Esclusi da tale obbligo restano i contribuenti non titolari di partita IVA, che potranno continuare ad effettuare i versamenti con Modello F 24 cartaceo presso gli sportelli dell'ufficio postale, della banca o del concessionario della riscossione. Con il comma 31 dell'art. 7 del D.L. n. 193/2016 è stato soppresso l'obbligo dell'invio telematico del modello F 24 per pagamenti superiori a 1.000 euro.

I versamenti telematici con Mod. F 24 consentono l'impiego di crediti spettanti al contribuente per **compensare i debiti**. Si possono compensare i crediti d'imposta indicati nelle dichiarazioni annuali, se non richiesti a rimborso, e sono, inoltre, compensabili i crediti previdenziali risultanti dalle denunce contributive o dalle dichiarazioni annuali.

Con l'art. 3 del D.L. n. 124 del 2019, convertito dalla legge n. 157/2019, è stata modificata, a far tempo dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, la **disciplina delle compensazioni orizzontali**, cioè quella tra tributi diversi.

Mentre le compensazioni orizzontali relativamente alle imposte IRPEF, IRES e IRAP di importi inferiori a 5.000 euro annui, analogamente a quanto è previsto per i crediti IVA, possono essere effettuate **liberamente** senza l'apposizione del visto di conformità e il loro utilizzo potrà essere effettuato dal 1° gennaio successivo rispetto all'anno in cui è sorto il credito, con il suddetto art. 3 viene estesa la disciplina della compensazione orizzontale dei crediti IVA a tutte le imposte sui redditi e addizionali, imposte sostitutive e IRAP.

La nuova disciplina comporta che i crediti relativi a tutte le predette imposte, **di importo superiore a 5.000 euro**, potranno essere compensati soltanto a partire dal decimo giorno successivo a quello di trasmissione telematica della relativa dichiarazione nella quale i crediti sono evidenziati e per i quali necessita l'apposizione del visto di conformità.

In caso di compensazione non effettuata correttamente è applicabile una sanzione pari al 5% dell'importo compensato, qualora trascorsi 30 giorni dall'invito dell'Agenzia delle entrate a versare l'importo del credito non utilizzabile, il contribuente non abbia provveduto al versamento stesso.

Con il comma 2 dello stesso art. 3 è stato esteso a tutti i contribuenti l'obbligo di trasmettere in via telematica all'Agenzia delle entrate il Mod. F 24 contenente compensazioni. Lo stesso obbligo è previsto per le compensazioni di crediti effettuate dai sostituti d'imposta per il recupero

delle eccedenze di versamento delle ritenute e dei rimborsi/bonus erogati ai dipendenti.

Il servizio F 24 on-line consente di presentare il modello per il versamento delle imposte e dei contributi tramite il sito internet Fisconline dell'Agazia delle entrate.

Necessita, però:

- che la società sia titolare di un conto corrente presso una delle banche che hanno stipulato la convenzione con l'Agazia delle entrate;
- che la società richieda il **codice pin** dal sito Fisconline o, in alternativa, presso l'Ufficio dell'Agazia delle entrate;
- che la richiesta venga effettuata dal rappresentante legale della società.

Il Mod. F 24 on-line va compilato con il programma fornito dall'Agazia delle entrate. Se l'importo complessivo del modello comporta un saldo da versare, è necessario indicare le coordinate bancarie del conto di cui si è titolari per l'addebito delle somme dovute.

Dopo alcuni giorni l'Agazia delle entrate rende disponibile la ricevuta di pagamento.

L'utilizzo del mod. F 24 cartaceo è permesso soltanto ai soggetti non titolari di partita IVA, quali, ad esempio, le asd che, limitandosi a svolgere attività istituzionale, non svolgono attività commerciali e, pertanto, possono non essere titolari di partita IVA.

Con il Mod. F24 devono essere pagate, oltre alle imposte e tributi erariali e locali, anche tutte le somme, comprese le sanzioni, dovute in riferimento a imposte sui redditi, IVA, imposte sostitutive, ritenute alla fonte, IRAP, nonché quelle dovute a titolo di ravvedimento operoso, conciliazione giudiziale, avviso di accertamento, accertamento con adesione.

Gli importi da versare devono sempre essere indicati con le prime due cifre decimali anche se sono pari a zero.

La seconda cifra decimale va arrotondata per eccesso se la terza cifra decimale è uguale o superiore a 5 e per difetto se la terza cifra è inferiore a 5.

È possibile rateizzare le singole imposte. Ad esempio, il contribuente potrà rateizzare l'IRES e versare l'IRAP in unica soluzione o viceversa. Le somme che si intendono rateizzare vanno ripartite in rate mensili di pari importo.

La rateizzazione va, comunque, completata entro il mese di novembre dello stesso anno di presentazione della dichiarazione, fermo restando

che non è possibile rateizzare gli importi dovuti per il secondo acconto e per l'acconto IVA (dicembre).

Per ciò che concerne il versamento del secondo acconto da parte dei soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare, l'Agenzia delle Entrate con Risoluzione n. 390/E del 20 dicembre 2002, ha precisato che il mese di novembre previsto dall'art. 20, comma I del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, per il versamento del secondo acconto deve intendersi come undicesimo mese dell'esercizio entro il quale i soggetti devono versare il secondo acconto medesimo. Pertanto, i soggetti con bilancio chiuso al 30 giugno potranno rateizzare i versamenti a saldo e in acconto, dovuti entro il successivo 31 dicembre, fino alla data di scadenza del secondo acconto il cui termine scade, nella fattispecie, il 31 maggio dell'anno successivo (undicesimo mese dopo la chiusura dell'esercizio).

Non si possono rateizzare gli acconti dovuti a novembre (maggio per le società con esercizio al 30 giugno) e dicembre (acconto IVA).

Nel Mod. F24 il contribuente deve indicare, per le sezioni "Erario", "Regioni" ed "IMU e altri tributi locali", quale rata stia versando nonché il numero delle rate prescelte.

Ad esempio, il contribuente che intende corrispondere l'importo dovuto in sei rate, nel momento in cui versa la terza rata, deve indicare, per la sezione Erario, se trattasi di tributo erariale, nella relativa casella «rateazione/ regione/prov/mese rif..» e, per la sezione "Regioni" e "IMU e altri tributi locali", se trattasi di tributo regionale o locale, nelle rispettive caselle «rateazione»: «0306».

Per il pagamento in unica soluzione va, invece, indicato nelle medesime caselle: «0101».

Il pagamento rateale comporta l'applicazione degli interessi.

Nel campo «*anno di riferimento*», l'anno va indicato con quattro cifre (ad esempio, 2021); **in caso di periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, deve essere barrata, nel Mod. F24, l'apposita casella apposta nella sezione «contribuente» e devono essere indicate, nella colonna anno di riferimento, le quattro cifre del primo dei due anni solari interessati** [ad esempio in caso di periodo d'imposta 2020/2021, relativo all'esercizio 1° luglio 2020-30 giugno 2021, va indicato, se viene versato il saldo, l'anno 2020 e, se viene versato l'acconto, per l'esercizio sociale 1° luglio 2021 - 30 giugno 2022, l'anno 2021.]

Anche in caso di versamento di ritenute mensili va indicato soltanto l'anno con quattro cifre.

Nelle sezioni “*regioni*” e “*IMU e altri tributi locali*» sono riportati gli spazi per indicare il «codice regione» per i versamenti alle regioni ed il «*codice ente/comune*» per i versamenti a comuni e province.

Per ciò che concerne il «*codice ente locale*» al quale vanno versate le addizionali comunali, devono essere indicati i seguenti codici:

- 03 per i comuni della provincia di Bolzano;
- 18 per i comuni della provincia di Trento;
- 07 per i comuni della regione Friuli/Venezia Giulia;
- 20 per i comuni della Valle d’Aosta;
- 99 per tutti gli altri comuni italiani

15.2 - Errata indicazione del codice del tributo

In caso di errore nell’apposizione del codice del tributo o dell’anno di riferimento, si è in presenza di inesatta indicazione degli elementi necessari per l’identificazione del soggetto che esegue il versamento e per la corretta imputazione della somma versata, cosa che comporta l’applicazione di sanzioni amministrative.

Con **Circ. n. 5/E del 21 gennaio 2002**, l’Agenzia delle Entrate ha precisato che nel caso di errore, si deve procedere all’invio ad uno qualsiasi degli Uffici delle entrate di una lettera-ravvedimento indicando i codici e i periodi cui si riferiscono i pagamenti errati e quelli corretti.

La regolarizzazione comporta la non applicabilità delle sanzioni.

I codici dei tributi di maggiore interesse e più frequentemente usati sono riportati di seguito, in avanti.

15.3 - Il ravvedimento operoso

In caso di violazioni agli obblighi tributari, è possibile fruire del cosiddetto ravvedimento operoso, introdotto dall’art. 13 del D.Lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997, in virtù del quale è possibile effettuare, seppure in ritardo, il pagamento dell’imposta maggiorata di una sanzione ridotta e degli interessi.

Numerose le disposizioni che si sono succedute nel tempo a modifica della disciplina del ravvedimento operoso. Ultime, in ordine temporale, quelle recate dai commi 637 e segg. dell’art. 1 della legge di Stabilità 2015 - legge n. 190 del 23 dicembre 2014 e dall’art. 15 del D. Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015, che hanno modificato, con decorrenza dal 1°

gennaio 2016, l'entità delle sanzioni applicabili. Infine, con la Circolare n.42/E del 12 ottobre 2016, l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti in materia di regolarizzazione di errori e di omissioni della dichiarazione annuale.

Con i commi da 637 a 640, la legge 23 dicembre 2014, n. 190, ha modificato radicalmente l'istituto del ravvedimento operoso determinando un'importante nuova impostazione nel rapporto tra fisco e contribuente, dal momento che viene reso possibile regolarizzare anche le violazioni **già constatate** fino alla decadenza dei termini per l'accertamento.

Viene, così, data la possibilità al contribuente la possibilità di conoscere i dati che lo riguardano, in possesso dell'Agenzia delle entrate, cosicché lo stesso potrà provvedere a correggere i propri errori/omissioni. Infatti, il contribuente potrà evitare passi falsi già nella fase di predisposizione della dichiarazione o, se questa è stata già presentata, potrà rimediare avvalendosi del ravvedimento operoso.

Le modifiche apportate con la legge di Stabilità 2015 non solo permettono di fruire dell'istituto del ravvedimento operoso senza limiti temporali ma soprattutto, a differenza della precedente disciplina, il contribuente potrà utilizzare il ravvedimento anche qualora la violazione sia già stata constatata e siano già iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento formalmente venute a conoscenza del contribuente medesimo.

Va, in primo luogo, fatto presente che, contrariamente al passato, ci si può, in qualsiasi momento, avvalere del ravvedimento operoso. Infatti, mentre la precedente disciplina stabiliva che il ravvedimento non era possibile nel caso in cui la violazione era stata già constatata ed erano iniziati accessi, verifiche, ispezioni e quant'altro, **oggi il ravvedimento è precluso soltanto in presenza di notifica al contribuente di un atto di liquidazione e/o di un avviso di accertamento.** Come ulteriormente chiarito con la Circolare n. 6/E del 19 febbraio 2015 - punto 10 - dall'Agenzia delle entrate, per i tributi amministrati dalla stessa Agenzia non esistono più preclusioni all'istituto del ravvedimento operoso che *"può essere adottato a prescindere dalla circostanza che la violazione sia già stata constatata ovvero che siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento... anche con riguardo alle violazioni che alla data del 1° gennaio 2015 siano già state constatate dall'ufficio ma non siano ancora state interessate da atti accertativi, liquidatori o da cartelle di pagamento"*.

Il fatto che il ravvedimento operi **senza limiti temporali** e sia possibile anche se è iniziata o conclusa una verifica, **senza però che sia stato notificato l'avviso di accertamento**, rende più agevole l'approccio con il fisco dal momento che, allorchè il contribuente si rende conto delle contestazioni che l'amministrazione finanziaria gli sta muovendo, può valutare se queste sono non del tutto fondate e quindi contestabili con esito di vittoria presso i giudici tributari o se, invece, si tratta di contestazioni valide mosse a seguito di errori od omissioni effettivamente commessi.

Nel primo caso, occorrerà valutare se trattasi di pretese fiscali frutto di interpretazioni in merito alle quali la giurisprudenza non è costante con la possibilità che i giudici tributari possano accogliere i relativi ricorsi, ad esempio, applicando, se del caso, il principio del "*favor rei*" in seguito a norme successive che hanno modificato la precedente disciplina (vedasi la norma che ha modificato la detrazione IVA per la sponsorizzazione o quella che ha elevato il limite dei pagamenti *cash* a 1.000 euro).

Nel secondo caso il soggetto avrà tutta la convenienza ad evitare che la contestazione mossagli venga formalizzata dall'Agenzia delle entrate con un avviso di accertamento e, pertanto, potrà tempestivamente procedere, se necessario anche prima che venga chiusa la verifica o l'ispezione in corso, ad avvalersi del ravvedimento operoso per gli anni che, a seguito delle verifiche o ispezioni, possono essere oggetto di accertamento, regolarizzando le distinte violazioni comprese quelle prodromiche (ad es. omessa fatturazione) e quelle consequenziali (omesso versamento, infedele dichiarazione).

Si espongono, di seguito, in dettaglio le possibilità che offre il nuovo ravvedimento operoso.

Fino a tutto il 2014 il contribuente poteva avvalersi del ravvedimento operoso soltanto se la violazione non era stata constatata e non erano iniziati accessi, verifiche, ispezioni o altre attività amministrative di accertamenti (art. 13, comma 1 D. Lgs. n. 472/97).

Dal 1° gennaio 2016 il contribuente può sempre ricorrere al ravvedimento operoso. Unica preclusione rimane la notifica al contribuente di un atto di liquidazione e/o di un avviso di accertamento oppure una comunicazione di irregolarità (cd. avviso bonario).

Il ravvedimento operoso si applica ai soli tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate (imposte sui redditi-IRPEF, IRES, IRAP, IVA ed altri tributi erariali, diritti o entrate). Tuttavia, con la lett. a-bis) inserita al comma 1 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/97, il ravvedimento è applicabile

per tutte le imposte e tasse. Pertanto, anche per IMU e TASI le sanzioni sono ridotte.

Fino al 2014 per il ravvedimento operoso, relativamente ai casi di omesso e ritardato pagamento dei tributi e di errori o omissioni che determinano l'infedeltà della dichiarazione, era possibile provvedere al versamento delle seguenti sanzioni calcolate in percentuale sull'ammontare dell'imposta dovuta:

- entro 14 giorni dalla scadenza, sanzione dello **0,20%** per ogni giorno successivo alla scadenza;
- entro 30 giorni dopo la scadenza, sanzione del **3%** (1/10 del minimo);
- entro un anno dalla scadenza, sanzione del **3,75%** (1/8 del minimo).

Dal 1° gennaio 2016 è stato modificato l'importo delle sanzioni ed è possibile procedere al ravvedimento con il versamento del tributo dovuto maggiorato delle sanzioni calcolate in percentuale sull'ammontare dell'imposta.

Si riassumono, di seguito, le sanzioni edittali vigenti e la loro riduzione in caso di ravvedimento operoso.

È stato introdotto il **ravvedimento cd. "sprint"** che comporta il versamento pari allo 0,1% per ogni giorno di ritardo del versamento, **fino al 15° giorno** (ad es. se il versamento è effettuato con 6 giorni di ritardo, la sanzione applicabile è dello 0,6%); se il versamento è eseguito con un ritardo **dal 15° giorno al 30° giorno**, si applica la riduzione ad 1/10 della sanzione edittale e, pertanto, si applica la **sanzione dell'1,5% dell'imposta dovuta e non versata.**

Il versamento eseguito **dal 31° al 90° giorno** di ritardo comporta la **sanzione dell'1,67%** dell'imposta dovuta e non versata, con la riduzione ad 1/9 della sanzione edittale.

Se il versamento è effettuato **oltre il 90° giorno ma entro il termine di presentazione della dichiarazione**, la sanzione edittale, pari al 30% dell'imposta non tempestivamente versata, è ridotta ad 1/8 e, pertanto, **la sanzione è pari al 3,75%** dell'imposta dovuta e non versata.

Se il versamento è effettuato **entro il termine di presentazione della dichiarazione successiva**, la sanzione edittale del 30% è ridotta ad 1/7 e **la sanzione applicabile è del 4,29%.**

Infine, se il versamento è fatto **oltre il predetto termine**, la sanzione edittale del 30% è ridotta ad 1/6 con una **sanzione applicabile del 5%.**

Oltre al versamento della sanzione, devono essere versati gli interessi di mora in ragione del tasso legale di interesse maturato giorno per giorno a seconda del tasso legale che viene annualmente fissato. **Il tasso legale per l'anno 2016 è stato fissato nella misura dello 0,20% annuo, per**

l'anno 2017 dello 0,10, per l'anno 2018 dello 0,30, per l'anno 2019 dello 0,80 annuo, per l'anno 2020 dello 0,05% e, per l'anno 2021 lo 0,01%.

Pertanto, se, ad esempio, l'importo dell'imposta da versare doveva essere versata a gennaio del 2017 e si provvede al versamento nel dicembre 2021, va calcolato per l'anno 2017 lo 0,10%, per il 2018 lo 0,30%, per il **2019 lo 0,80%, per l'anno 2020 lo 0,05% e, per l'anno 2021 lo 0,01% sull'importo dovuto e versato.**

Per quanto attiene la **regolarizzazione di dichiarazione omessa o infedele**, se la dichiarazione è presentata con un **ritardo non superiore a 90 giorni** può essere regolarizzata la violazione entro lo stesso termine con il versamento della sanzione di 1/9.

Nel caso in cui il contribuente ha la percezione di aver prodotto una dichiarazione infedele o con errori per non aver ripreso a tassazione elementi costitutivi di reddito, è possibile inviare una **dichiarazione integrativa** barrando la relativa casella nel frontespizio.

Le maggiori imposte dovute potranno essere versate beneficiando della riduzione delle sanzioni con il ravvedimento operoso.

In tutte le ipotesi di presentazione di una dichiarazione integrativa e nei casi di regolarizzazione dell'errore/omissione, i termini per la notifica delle cartelle di pagamento relativi all'attività di liquidazione di imposte, contributi, premi e rimborsi dovuti in base alle dichiarazioni e di controllo formale delle stesse, decorrono dall'anno successivo a quello di presentazione di tali dichiarazioni. I termini per l'accertamento ex art. 43 DPR n. 600/73 e 57 DPR n. 633/72, decorrono, limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione, dalla presentazione della dichiarazione integrativa.

Poiché il nuovo ravvedimento operoso consente la regolarizzazione, diversamente dalla precedente normativa, anche in caso di notifica di un processo verbale di constatazione (Pvc), viene disposta l'abrogazione dell'istituto dell'adesione al Pvc che prevedeva la riduzione delle sanzioni ad 1/6 nonchè l'abrogazione dell'adesione agli inviti al contraddittorio con l'applicazione della medesima riduzione della sanzione ad 1/6. È stata, inoltre, abrogata la disposizione che, in materia di acquiescenza, prevedeva la riduzione al 50% delle sanzioni qualora l'atto di accertamento non fosse stato preceduto dall'invito a comparire.

Tuttavia, tali abrogazioni hanno effetto a far tempo dal 1° gennaio 2016 cosicchè, per tutte le situazioni formalizzate **entro il 31 dicembre 2015**, il contribuente, così come previsto dal comma 638 dell'art. 1 della legge n. 190, poteva scegliere se utilizzare il nuovo ravvedimento operoso o accettare integralmente le contestazioni di cui al Pvc o all'invito al

contraddittorio, in materia di imposte sui redditi e IVA, con la riduzione delle sanzioni ad 1/6.

Il pagamento della sanzione ridotta deve essere eseguito **contestualmente** alla regolarizzazione del pagamento del tributo o della differenza, quando dovuti, nonché al pagamento degli interessi.

Il versamento del tributo, della sanzione e degli interessi può anche avvenire in momenti diversi ma comunque il ravvedimento risulta valido e si perfeziona solo nel momento in cui sono stati effettuati tutti i versamenti.

Sia la sanzione che gli interessi vanno versati ciascuno con distinti codici tributo.

Ad esempio, il codice relativo alla sanzione pecuniaria IRPEF per i redditi propri del contribuente è 8901 (per gli interessi, codice 1989); la sanzione relativa all'IRES va versata sul codice 8918 (per gli interessi, codice 1990) e quella relativa all'IVA sul codice 8904 (per gli interessi, codice 1991). La sanzione relativa all'IRAP va versata sul codice 8907 (per gli interessi, codice 1993), mentre quella relativa all'addizionale regionale va versata con il codice 8902 (per gli interessi, codice 1994).

Il codice tributo di cui alla sanzione relativa agli omessi o tardivi versamenti delle ritenute operate dal **sostituto d'imposta** è 8906 e, solo per detti versamenti, **gli interessi si versano cumulativamente con la ritenuta utilizzando il medesimo codice tributo.**

Perché il ravvedimento operoso abbia efficacia, necessita che il calcolo delle sanzioni e degli interessi sia corretto. Infatti la Circolare n. 13037 del 2010 del Ministero dell'Economia e delle finanze ha ribadito che l'incongruenza del versamento, effettuato per avvalersi dell'istituto premiale, precluderebbe il beneficio in termini di riduzione della sanzione la quale quindi tornerebbe ad essere applicata nella misura ordinaria. In tal senso si è espressa anche la Corte di Cassazione con l'ordinanza n. 12661/2011.

Tuttavia, in senso opposto si è pronunciata - sentenza n. 8 del gennaio 2012 - la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia, la quale ha accolto la tesi del contribuente che aveva commesso un errore nel conteggio degli interessi dovuti.

15.4 - La dichiarazione integrativa a favore/sfavore

Qualora il contribuente si renda conto, dopo aver prodotto la dichiarazione dei redditi e/o IVA, di aver commesso errori avendo omesso proventi o avendo inserito costi non deducibili o avendo esposto

un'imposta inferiore a quella dovuta, può rimediare presentando la cd. **dichiarazione integrativa a sfavore**.

Nel caso contrario, e, cioè, qualora l'errore fosse stato commesso a vantaggio del fisco, il contribuente potrà produrre la cd. **dichiarazione integrativa a favore**.

Se la dichiarazione integrativa è presentata entro i termini di presentazione della dichiarazione originaria, non sono applicabili sanzioni salvo che per i versamenti insufficienti per i quali si può ricorrere al ravvedimento operoso.

La dichiarazione integrativa a favore o a sfavore può essere inviata entro la fine del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione e, cioè, entro il termine stabilito per l'accertamento. Il termine del quinto anno ha validità soltanto per i periodi d'imposta successivi al 2015 (**art.1, commi da 208 a 215 della legge di bilancio 2016**), mentre per i periodi precedenti il termine è quello del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

L'allineamento dei termini per la presentazione delle dichiarazioni integrative sia a favore che a sfavore è stato stabilito con l'art. 5 del D.L. n. 193 del 20 ottobre 2016.

Pertanto, dal 24 ottobre 2016 è stato possibile presentare le dichiarazioni a favore dei redditi, IRAP, IVA e 770, analogamente a quanto previsto per le dichiarazioni integrative a sfavore. Le dichiarazioni integrative, quindi, sia a favore che a sfavore, potranno essere presentate entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione (termine di decadenza dell'azione accertatrice).

Per le annualità successive al 2015 il termine per la presentazione della dichiarazione integrativa- sia a favore che a sfavore - è quello del quinto anno, così come previsto per i termini di decadenza dell'azione accertatrice.

La presentazione delle dichiarazioni integrative, a favore e a sfavore, fa slittare i termini di decadenza dell'azione accertatrice a partire dal momento di presentazione della dichiarazione integrativa, limitatamente, però, ai soli elementi oggetto dell'integrazione.

La dichiarazione integrativa va presentata utilizzando i modelli conformi a quelli relativi al periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione

L'eventuale credito generato dalla presentazione della dichiarazione integrativa a favore potrà essere utilizzato in compensazione orizzontale nel Mod. F 24 qualora l'integrativa sia trasmessa entro il termine della dichiarazione dell'anno successivo; nel caso in cui sia presentata oltre i

predetto termine, il credito potrà essere utilizzato in compensazione solo per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa.

Se il credito deriva da una dichiarazione integrativa IVA inviata entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno solare successivo il credito stesso potrà essere compensabile oppure scomputabile in detrazione in sede di liquidazione o di dichiarazione annuale; il credito derivante da dichiarazione integrativa IVA inviata **oltre** il predetto termine può essere soltanto chiesto con apposita istanza di **rimborso** all'Agenzia delle entrate.

16 - AZIONE DI CONTROLLO DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA - ACCERTAMENTO - RECLAMO - RICORSO - RISCOSSIONE - RATEAZIONI

16.1 - Generalità

L'azione di controllo dell'Amministrazione finanziaria si esplica mediante una serie di procedimenti.

- Controllo formale della dichiarazione;
- accessi, ispezioni, verifiche, verbale di constatazione;
- avviso di accertamento.

Contro l'accertamento il contribuente può produrre **ricorso** alle Commissioni Tributarie (Provinciale e Regionale).

Per gli atti impugnabili di valore non superiore ad € 20.000 deve essere presentato, preliminarmente, pena l'inammissibilità del ricorso, **reclamo** all'Agenzia delle entrate (**mediazione**).

16.1.1 - Controllo formale della dichiarazione

L'Agenzia delle entrate effettua controlli automatizzati sulle dichiarazioni fiscali presentate per verificare che i dati siano corretti ed i calcoli esatti (artt. 36-bis e 36-ter DPR n. 600/1973).

Si tratta di un riscontro per controllare che non ci siano stati errori di compilazione e/o di calcolo e che i versamenti delle imposte siano stati effettuati esattamente e nei tempi previsti.

Se non emergono errori l'Agenzia delle entrate dà comunicazione al contribuente della regolarità della dichiarazione. In caso contrario, il contribuente viene invitato "bonariamente" a fornire chiarimenti e/o a correggere gli eventuali errori procedendo al versamento delle maggiori imposte.

Resta impregiudicato il potere dell'Agenzia di procedere, nei tempi di legge, all'eventuale accertamento in caso di diversi riscontri di natura sostanziale.

16.1.2 - Accessi, ispezioni, verifiche

Ai sensi degli artt. 33 del DPR n. 600/73 e 52 del DPR n. 633/72, l'Amministrazione finanziaria (Guardia di Finanza e/o uffici dell'Agenzia delle entrate -Dogane, ecc.) possono disporre l'accesso di propri impiegati, muniti di apposita autorizzazione che ne indica lo scopo rilasciata dal capo dell'ufficio da cui dipendono, nei locali destinati all'esercizio di attività commerciali, agricole, artistiche o professionali per procedere ad ispezioni documentali, verificazioni e ricerche e ad ogni altra rilevazione ritenuta utile per l'accertamento delle imposte e per la repressione dell'evasione e delle altre violazioni. Per accedere ai locali che siano adibiti anche ad abitazioni private, ivi comprese le associazioni, è necessaria l'autorizzazione della Procura della Repubblica.

L'ispezione documentale si estende a tutti i libri, registri, documenti e scritture, compresi quelli la cui tenuta e conservazione non sono obbligatorie, che si trovano nei locali in cui l'accesso viene eseguito.

Al termine dell'ispezione si dà inizio alla verifica avente per oggetto il controllo per il periodo oggetto di verifica del regolare assolvimento

degli obblighi e degli adempimenti fiscali in materia di IRES, IVA, IRAP, ritenute, imposta di registro, bollo, ecc..

La legge 27 luglio 2000, n. 212, ha istituito lo “**Statuto del Contribuente**”, con il quale sono state fissate norme che impongono chiarezza delle disposizioni tributarie e garanzie per il contribuente in materia di irretroattività delle leggi e di rapporti tra contribuenti e fisco.

L’art. 12 dello Statuto, in particolare, ha statuito in materia di accessi, ispezioni e verifiche fiscali.

16.1.3 - Dal 2016 abrogazione dell’istituto deflattivo dell’adesione al processo verbale

Al termine della verifica, in caso di accertati rilievi, viene redatto **un verbale di constatazione** che viene inviato all’Ufficio dell’Agenzia delle entrate.

Con la legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di Stabilità 2015) che, tra l’altro ha introdotto una nuova disciplina del ravvedimento operoso che consente la regolarizzazione, diversamente dalla precedente normativa, anche in caso di notifica di un processo verbale di constatazione (Pvc), è stata disposta, a far tempo dal 1° gennaio 2016, l’abrogazione dell’istituto deflattivo dell’adesione al Pvc che prevedeva la riduzione della sanzione ad 1/6. In precedenza, il contribuente poteva prestare **adesione al contenuto integrale del verbale di constatazione** entro 30 giorni dalla consegna del verbale tramite una comunicazione al competente ufficio dell’Agenzia delle entrate e all’organo che lo ha redatto.

L’adesione comportava l’applicazione delle sanzioni ridotte nella misura di 1/6 del minimo previsto dalla legge (Legge n. 220/2010, art. 1, commi da 18 a 20).

In seguito all’adesione l’ufficio emetteva un “atto di definizione dell’accertamento parziale”, che conteneva elementi e la motivazione su cui la definizione si fondava e la liquidazione delle maggiori imposte, delle sanzioni e degli interessi, anche in forma rateale. L’atto veniva notificato al contribuente entro 60 giorni dalla data di presentazione della richiesta di adesione.

La notifica determinava per il contribuente l’obbligo di versare le somme indicate. Il pagamento poteva aver luogo anche in 8 rate trimestrali o in 12 rate trimestrali se l’importo dovuto era superiore ad € 51.645.

16.1.4 - Avviso di accertamento

L'Ufficio dell'Agenzia delle entrate, ricevuto il verbale e constatata la veridicità e regolarità, procede all'emissione dell'avviso di accertamento.

Va preliminarmente rilevato che la **legge prevede termini tassativi per procedere ad accertamento.**

In materia di imposte sui redditi e IVA, gli avvisi di accertamento, ai sensi dell'art. 43 del DPR n. 600/73 e dell'art.57 del DPR n. 633/72, devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. In caso di omessa dichiarazione il termine sale al quinto anno.

L'art. 1, comma 131 della Legge di Stabilità 2016, n. 208 del 28 dicembre 2015, ha ampliati i termini di rettifica della dichiarazione dei redditi e IVA. L'accertamento può essere effettuato entro il quinto anno successivo quello in cui è stata presentata la dichiarazione: in caso di omessa dichiarazione la prescrizione opera entro il 31 dicembre del settimo anno successivo a quello in cui doveva essere presentata la dichiarazione.

I nuovi termini di prescrizione si applicano a decorrere dal periodo d'imposta 2016 (REDDITI 2017).

Ad esempio, una asd con bilancio al 30 giugno 2016, che ha presentato la dichiarazione dei redditi (UNICO 2016) nel marzo 2017, è passibile di accertamento per il periodo d'imposta 2016/2017, fino al 31 dicembre 2021. Dal bilancio successivo chiuso il 30 giugno 2017 -periodo d'imposta 2016/2017 per il quale la dichiarazione REDDITI è stata presentata nel marzo 2018, si applicano i nuovi termini di prescrizione che, nel caso di specie scadranno il 31 dicembre 2023.

In caso di omessa dichiarazione, il termine sopra indicato aumenta di un anno.

L'avviso di accertamento deve essere sempre motivato, a pena di nullità, e deve indicare:

- -gli imponibili accertati e le aliquote applicate;
- -le imposte liquidate, al lordo e al netto delle detrazioni, delle ritenute di acconto e dei crediti d'imposta;
- -l'ufficio presso il quale è possibile ottenere informazioni nonché il responsabile del procedimento;
- -le modalità e il termine del pagamento;
- -l'organo giurisdizionale al quale è possibile ricorrere.

Con sentenza n. 4516, depositata il 21 marzo 2012, la Corte di cassazione ha stabilito che l'importo degli interessi richiesti nell'avviso di accertamento deve essere indicato per ciascun anno in modo che possa essere intellegibile per il contribuente il calcolo degli interessi medesimi.

Va, infine, rilevato che, ai sensi dell'art. 1 del DPR n. 129/99, non si fa luogo **all'accertamento, all'iscrizione a ruolo e alla riscossione** dei crediti relativi ai tributi erariali, regionali e locali qualora l'ammontare dovuto per ciascun tributo, con riferimento ad ogni periodo d'imposta, non superi l'importo di € 16,53. A decorrere dal 1° luglio 2012, tale importo è stato elevato a 30 euro dall'art. 3, comma 10 del D.L. n. 16/2012, convertito dalla legge n. 44 del 26 aprile 2012.

Resta ferma la non debenza dell'imposta risultante dalla dichiarazione inferiore a 11 euro per IVA e IRAP e a 13 per IRES, IRPEF e addizionali.

I minimi sono previsti sia ai fini del pagamento che ai fini del rimborso e/o della compensazione.

16.1.4.1- Esecutività degli avvisi di accertamento - Riscossione

A partire dal 1° ottobre 2011, gli avvisi di accertamento emessi dall'Agenzia delle Entrate sono diventati esecutivi.

Come previsto dall'art. 29 del decreto legge n. 78/2010, gli avvisi devono contenere l'intimazione ad adempiere - entro il termine di presentazione del ricorso - all'obbligo di pagare gli importi in essi indicati e, cioè, un terzo delle maggiori imposte accertate - a titolo provvisorio - nel caso in cui si decida di ricorrere davanti alla Commissione tributaria.

L'intimazione ad adempiere al pagamento dovrà essere contenuta anche nel connesso provvedimento di irrogazione delle sanzioni e negli atti emessi successivamente, in tutti i casi in cui siano rideterminati gli importi dovuti.

Gli avvisi di accertamento diventano esecutivi dopo 60 giorni dalla notifica e devono espressamente riportare l'avvertimento che il mancato pagamento entro il termine comporta l'iscrizione a ruolo delle somme dovute con l'emissione di una cartella di pagamento da parte dell'agente della riscossione.

L'esecuzione forzata è comunque sospesa per legge per un periodo di 180 giorni dall'affidamento in carico agli agenti della riscossione dell'atto, senza che sia richiesto al contribuente alcun adempimento. La sospensione non si applica con riferimento alle azioni cautelari e conservative e ad ogni altra azione prevista dalle norme ordinarie a tutela del creditore.

Infatti, se esiste un giustificato pericolo per il positivo esito della riscossione, trascorsi 60 giorni dalla notifica dell'avviso di accertamento e del provvedimento di irrogazione delle sanzioni, l'esazione delle somme in essi indicate potrà essere affidata agli agenti della riscossione anche prima del decorso dei termini previsti nel loro ammontare integrale comprensivo di interessi e sanzioni.

Infine, è previsto che l'agente della riscossione dovrà attivare l'espropriazione forzata - a pena di decadenza - entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello in cui l'accertamento è divenuto definitivo.

Non è, comunque, possibile procedere a pignoramenti al 61° giorno dalla notifica dell'accertamento da parte dell'Agenzia dell'entrate, ma devono trascorrere, per legge, almeno 9 mesi prima che si possa avviare qualsiasi procedura in tal senso. Il contribuente ha 60 giorni per fare ricorso o per pagare e, trascorsi altri 30 giorni dalla scadenza, il recupero delle somme è affidato a l'Agenzia delle entrate-riscossione. Da questo momento ogni azione esecutiva è sospesa per 180 giorni. Pertanto, trascorrono 270 giorni prima dell'eventuale esecuzione forzata (60+30+180).

A tali atti è stata attribuita efficacia di titolo esecutivo, prevedendo che gli stessi contengano l'intimazione a pagare, entro il termine di presentazione del ricorso (60 giorni dalla notifica), gli importi indicati, ovvero, in caso di proposizione del ricorso, gli importi dovuti a titolo provvisorio (un terzo degli ammontari corrispondenti agli imponibili o ai maggiori imponibili accertati, misura così fissata dal "decreto sviluppo" n. 70/2011; in precedenza era il 50%). Pertanto, non verrà più notificata la cartella di pagamento. Trascorsi 30 giorni dal termine ultimo per il pagamento, la riscossione delle somme richieste sarà affidata all'Agente della riscossione.

Da questo momento scatta la sospensione *ex lege* (articolo 29, comma 1, lettera b), del D.L. n. 78/2010) dell'esecuzione forzata per un periodo di 180 giorni, senza che il contribuente debba compiere alcun adempimento. **Pertanto, prima che l'Agenzie delle entrate-riscossione possa intraprendere qualsiasi azione esecutiva, passano complessivamente 270 giorni.**

16.1.5 - Riesame in autotutela /acquiescenza all'accertamento

Se il contribuente ritiene che l'atto non sia fondato in tutto o in parte, può chiedere che venga riesaminato in autotutela, invitando l'Agenzia

delle entrate a riconsiderare gli elementi e i dati su cui si basa. Alla domanda, in carta semplice, deve essere allegata la documentazione su cui si fonda la richiesta di annullamento.

In ordine a tale istituto, l’Agenzia delle entrate, con Circolare n. 12/E del 12 aprile 2012, ha richiamato i propri uffici all’opportunità di valutare preliminarmente la fondatezza dei motivi della richiesta, evitando di resistere in giudizio o di coltivare la controversia quando la stessa non sia sostenibile.

La domanda di autotutela non sospende il termine per presentare ricorso al giudice tributario.

L’accettazione dei contenuti dell’atto ed il pagamento delle somme dovute, giuridicamente definita **“acquiescenza”**, comporta la **riduzione a 1/3 delle sanzioni** amministrative irrogate, sempre che il contribuente:

- -rinunci a impugnare l’avviso di accertamento con ricorso o con reclamo per la mediazione
- -rinunci a presentare istanza di accertamento con adesione
- -provveda a pagare, entro il termine di proposizione del ricorso, le somme complessivamente dovute tenendo conto delle riduzioni.

Le somme dovute a seguito di acquiescenza si versano in unica soluzione o in forma rateale. Il pagamento rateale prevede 8 rate trimestrali di pari importo oppure, se l’importo da pagare supera € 51.645, 12 rate trimestrali sempre di pari importo. Per le rate successive alla prima sono dovuti gli interessi legali.

Entro 10 giorni dal versamento il contribuente deve far pervenire all’ufficio la quietanza dell’avvenuto pagamento.

16.1.5.1 - Acquiescenza per le sole sanzioni

Può essere prestata acquiescenza per le sole sanzioni o anche per gli atti di contestazione con cui vengono irrogate solo sanzioni. In tal caso il contribuente ha la possibilità di definire le sanzioni irrogate con il pagamento, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, di 1/3 della sanzione indicata.

Occorre rilevare che l’Agenzia delle entrate ha chiarito che quanto versato a titolo sanzionatorio non è ripetibile in caso di esito favorevole al contribuente del contenzioso.

16.1.6 - Accertamento con adesione

L'accertamento con adesione consente al contribuente di definire le imposte dovute ed evitare così la lite tributaria.

In sostanza, trattasi di un **“accordo” tra contribuente ed ufficio** che può essere raggiunto sia prima che dopo l'emissione dell'avviso di accertamento, sempre però che il contribuente non presenti ricorso davanti al giudice tributario.

L'accertamento con adesione permette di fruire di una **riduzione delle sanzioni ad 1/3 del minimo previsto dalla legge.**

L'iniziativa può essere presa dall'ufficio tramite un invito a comparire per tentare una forma di definizione concordata prima di procedere alla notifica dell'avviso di accertamento, oppure dal contribuente che presenta una domanda in carta libera in cui chiede all'ufficio di formulargli una proposta di accertamento per un'eventuale definizione.

La domanda del contribuente può essere fatta prima di aver ricevuto l'avviso di accertamento o dopo, ma sempre nei termini per la proposizione dell'eventuale ricorso e, comunque, entro 60 giorni dalla notifica dell'atto.

Il raggiungimento dell'accordo avviene in contraddittorio e i contenuti dello stesso vengono riportati su un atto di adesione che viene sottoscritto da entrambe le parti. La procedura si perfeziona soltanto con il pagamento delle somme risultanti dall'accordo.

Il pagamento va effettuato entro 20 giorni successivi alla redazione dell'atto o in unica soluzione o in 8 rate trimestrali (16 se l'importo supera € 50.000 - D.Lgs. n. 159 del 24 settembre 2015- art. 2-) di pari importo e, entro i 10 giorni successivi al pagamento deve essere inviata all'ufficio la relativa quietanza.

Dalla data di presentazione della domanda di adesione i termini per un eventuale ricorso e per il pagamento delle imposte accertate, sono sospesi per 90 giorni.

16.2 - Reclamo e mediazione

L'art. 39, comma 9 del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, nella legge 15 luglio 2011, n. 111, ha inserito nel D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, l'art. 17-bis rubricato **“Il reclamo e la mediazione”**.

Per effetto di tale disposizione, tutti gli atti emessi dall'Agenzia delle entrate **di valore non superiore ad € 20.000**, qualora il contribuente

intenda impugnarli, **devono essere preceduti dalla presentazione, a pena di inammissibilità del ricorso, da un reclamo** da produrre alla Direzione Provinciale o Regionale delle entrate che ha emanato l'atto **entro 60 giorni** dalla notifica.

Come disposto dall'art. 10 del D.L. n. 50 del 24 aprile 2017, convertito in legge 21 giugno 2017, n. 96, il valore degli atti per i quali è obbligatorio il reclamo e la mediazione è stato portato ad euro 50.000. la disposizione modificativa si applica agli atti impugnabili notificati a decorrere dal 1° gennaio 2018.

Come chiarito con la Circ. n. 9/E - punto 1.3 - del 19 marzo 2012 dall'Agenzia delle entrate, il valore di € 20.000 (50.000 dal 1° gennaio 2018) va determinato con riferimento a ciascun atto impugnato ed è dato dall'importo del tributo contestato al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate. In caso di atto di irrogazione delle sanzioni ovvero di impugnazione delle sole sanzioni, il valore della controversia è, invece, costituito dalla somma delle sanzioni contestate.

Ne deriva che qualora un atto si riferisca a più tributi (p.e., IRES, IRAP, ecc.) il valore deve essere calcolato con riferimento al totale delle imposte che hanno formato oggetto di contestazione da parte del contribuente.

Relativamente alle controversie aventi ad oggetto il rifiuto espresso o tacito alla restituzione di tributi, il valore della controversia va determinato tenendo conto del tributo richiesto a rimborso, al netto degli accessori.

Nel caso in cui l'istanza di rimborso riguardi più periodi di imposta, occorre fare riferimento al singolo rapporto tributario sottostante al singolo periodo d'imposta. Pertanto, in tale ipotesi il valore della lite è dato dall'importo del tributo richiesto per singolo periodo d'imposta.

Il reclamo deve avere la stessa forma e gli stessi elementi del ricorso e può essere formulata nel suo contesto anche una **proposta di mediazione** indicando una diversa determinazione della pretesa di cui all'atto emesso.

Al punto 2 della predetta Circ. n. 9/E del 19 marzo 2012, l'Agenzia delle entrate ha richiamato l'attenzione **sull'obbligo dell'assistenza tecnica** di cui all'art. 12 del D.Lgs. n. 446/92 (vedasi il successivo punto 15.3 - Il Ricorso-) **se il valore della lite supera l'importo di € 3.000.**

La presentazione del reclamo non sospende la esecutività dell'avviso di accertamento ma è possibile richiederne la sospensione per il tempo occorrente per la mediazione.

Il **D.Lgs n. 156 del 24 settembre 2015** ha apportato modifiche alla disciplina del contenzioso tributario. Tra le modifiche introdotte, quella riguardante l'obbligo del reclamo/mediazione per tutti i provvedimenti di valore non superiore a 20.000 euro (50.000 dal 2018) e non soltanto per quelli emessi dall'Agenzia delle entrate. Il ricorso, invece, alle Commissioni Tributarie non è procedibile fino alla scadenza del termine di 90 giorni dalla data di notifica, termine entro il quale deve essere conclusa la procedura del reclamo mediazione.

L'Ufficio, una volta ricevuta l'istanza, procede al suo esame che viene fatto non dall'organo che ha emanato l'atto ma dall'Ufficio legale presente nelle Direzioni dell'Agenzia delle entrate, garantendo così la terzietà della decisione.

L'Ufficio può accogliere totalmente o parzialmente il reclamo oppure accogliere la proposta di mediazione o non accogliere né il reclamo né la mediazione e formulare, se del caso, una diversa proposta o invitare il contribuente ad un contraddittorio.

Se l'accordo si conclude viene sottoscritto dal contribuente e dall'ufficio il documento contenente gli importi risultanti dalla mediazione con le modalità di versamento.

L'accordo comporta, dal 1° gennaio 2016, la riduzione delle sanzioni al 35% - in precedenza il 40% - delle somme irrogabili e si perfeziona con il versamento, entro 20 giorni dalla conclusione dell'accordo, dell'intero importo dovuto o con il pagamento della prima rata in caso di rateazione.

Anche per la mediazione è prevista la possibilità di pagamento in 8 rate trimestrali di pari importo o di 12 rate se l'importo dovuto supera € 51.645.

In caso di rifiuto dell'istanza, l'ufficio, **entro 90 giorni** dal ricevimento dell'istanza stessa, comunica al contribuente il provvedimento di diniego del quale devono essere indicati i motivi.

Dalla notificazione del provvedimento di diniego, il contribuente ha tempo **30 giorni** per costituirsi in giudizio davanti alla Commissione Tributaria. Nel computo non va calcolata la sospensione feriale dal 1° agosto al 15 settembre, sospensione che invece va computata per il successivo deposito del ricorso presso la segreteria della Commissione Provinciale.

16.3 - Il ricorso

Il contribuente che, se il valore della lite è superiore ad € 20.000, intende impugnare l'avviso di accertamento, deve produrre **ricorso, intestandolo alla Commissione Tributaria Provinciale e notificarlo all'Ufficio delle entrate che ha emanato l'avviso di accertamento che si impugna.**

La notifica può avvenire: a) tramite l'ufficiale giudiziario; b) con la consegna diretta alla Direzione Provinciale dell'Agenzia delle entrate che rilascia la relativa ricevuta; c) con spedizione con plico raccomandato senza busta con ricevuta di ritorno.

Nel ricorso devono essere indicati i seguenti dati:

- la Commissione Tributaria Provinciale presso cui viene presentato il ricorso;
- le generalità di chi presenta il ricorso;
- il codice fiscale, oltre che della parte che presenta il ricorso, anche dei rappresentanti in giudizio;
- l'indirizzo di posta elettronica certificata del difensore o delle parti;
- il rappresentante legale della società o dell'associazione sportiva;
- la residenza o la sede legale o il domicilio eventualmente eletto;
- la Direzione Provinciale dell'Agenzia delle entrate controparte;
- il numero dell'accertamento;
- i motivi del ricorso;
- le conclusioni, ovvero la richiesta che viene rivolta alla Commissione Tributaria e la dichiarazione dalla quale risulta il valore della lite, pari all'importo dei soli tributi contestati;
- la firma di chi presenta il ricorso o del difensore incaricato.

Se l'importo contestato è pari o superiore ad € 3.000, esclusi gli interessi e le sanzioni (oppure in caso di contestazioni relative esclusivamente a sanzioni, se il loro ammontare è pari o superiore ad € 3.000), il contribuente **deve** essere obbligatoriamente assistito da un difensore appartenente ad una delle categorie indicate nell'art. 12, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992 (avvocati, dottori commercialisti, ragionieri, consulenti del lavoro iscritti nei rispettivi albi professionali, ecc.).

Costituzione in giudizio - Il contribuente, entro 30 giorni dalla proposizione del ricorso, a pena di inammissibilità, deve costituirsi in giudizio, cioè deve depositare il proprio fascicolo presso la segreteria della Commissione tributaria provinciale o spedirlo a mezzo posta, in plico raccomandato senza busta, con avviso di ricevimento.

Prima della costituzione in giudizio è dovuto il contributo unificato previsto dall'art. 13, comma 6-quater, del DPR n. 115/2001, in base al valore della controversia.

Il fascicolo contiene inoltre:

- l'originale del ricorso se è stato notificato tramite l'ufficiale giudiziario, oppure la copia, se è stato consegnato o spedito per posta; in questo caso il contribuente deve attestare la conformità della copia all'originale;
- la fotocopia della ricevuta del deposito o della spedizione per raccomandata a mezzo posta;
- la documentazione relativa al contributo unificato;
- la fotocopia dell'avviso di accertamento, completa della documentazione relativa alla notifica;
- la nota di iscrizione a ruolo, contenente l'indicazione delle parti, del difensore che si costituisce, dell'atto impugnato, della materia del contendere, del valore della controversia e della data di notificazione del ricorso.

Il soccombente in giudizio può essere condannato a pagare le spese.

***Richiesta di sospensione* - Il contribuente che propone ricorso può chiedere la sospensione delle somme dovute a titolo provvisorio. La sospensione può essere chiesta:**

- **in via amministrativa**, in carta semplice, all'ufficio accertatore, che può disporla in tutto o in parte fino alla data di pubblicazione della sentenza della Commissione tributaria provinciale;
- **in via giudiziale** alla Commissione tributaria provinciale a cui viene presentato il ricorso, se il pagamento dell'avviso di accertamento può causare un danno grave e irreparabile. In tal caso i giudici dovranno pronunciarsi **entro 180 giorni** dalla data di presentazione dell'istanza (articolo 7, lettera gg-novies del D.L. n. 70/2011).

16.4 - LA CONCILIAZIONE GIUDIZIALE

La conciliazione giudiziale è il mezzo con il quale si può chiudere un contenzioso aperto con l'amministrazione finanziaria; è aperta a tutte le controversie presso le Commissioni Tributarie Provinciali e non oltre la prima udienza.

La stessa Commissione può, d'ufficio, prospettare il tentativo di conciliazione alle parti, le quali, a loro volta, possono fare altrettanto.

Il tentativo non è vincolante in quanto in caso di mancato accordo, il contenzioso può proseguire.

La conciliazione può essere realizzata in udienza o fuori udienza.

Conciliazione in udienza - il contribuente o l'ufficio, con domanda di discussione in pubblica udienza depositata presso la segreteria della Commissione e notificata alla controparte entro i 10 giorni precedenti la trattazione, può chiedere di conciliare in tutto o in parte la controversia.

L'ufficio, dopo la data di fissazione dell'udienza di trattazione e prima che questa si sia svolta, può depositare una proposta scritta già concordata con il contribuente.

Il giudice tributario, con intervento autonomo, può invitare le parti a conciliare la controversia.

Se si raggiunge l'accordo viene redatto un verbale in udienza contenente i termini della conciliazione e la liquidazione delle somme dovute.

Conciliazione fuori udienza - viene formalmente avviata dopo che è intervenuto l'accordo tra ufficio e contribuente sulle condizioni alle quali si può chiudere la controversia. In tal caso lo stesso ufficio deposita presso la segreteria della Commissione la proposta di conciliazione con l'indicazione dei contenuti dell'accordo.

16.4.1 - Modifiche al d.lgs. n. 546/1992 recante disposizioni sul processo tributario

Con gli artt. 9 e 10 del d. lgs. 24 settembre 2015, n. 156, sono state introdotte modifiche al decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, recante disposizioni sul processo tributario.

In particolare, in merito all'assistenza, rappresentanza e difesa delle parti davanti alle Commissioni Tributarie, viene innalzato da 2.582 a **3.000** euro il valore-soglia che consente alla parte di stare in giudizio senza assistenza tecnica e, tra i soggetti abilitati all'assistenza tecnica, sono stati inclusi i dipendenti dei centri di assistenza fiscale sempre che si tratti di contenzioso originato da adempimenti per i quali il CAF ha prestato assistenza.

Le spese di giudizio possono essere compensate in tutto o in parte dalla commissione tributaria soltanto in caso di soccombenza reciproca o qualora sussistano gravi ed eccezionali ragioni che devono essere espressamente motivate. Viene così ad essere fortemente ridotta la possibilità, finora quasi comune, nei procedimenti tributari, della compensazione delle spese. Non solo, ma dal 1° gennaio 2016, se risulta che la parte soccombente ha resistito in giudizio con malafede o colpa

grave (*lite temeraria*) potrà essere, su istanza dell'altra parte, chiamato al risarcimento dei danni.

Nella liquidazione delle spese a favore dell'ente impositore e dell'agente della riscossione, se assistiti da propri funzionari, si applicano le disposizioni per la liquidazione del compenso spettante agli avvocati con la riduzione del 20% dell'importo complessivo ivi previsto e la riscossione avviene mediante iscrizione a ruolo a titolo definitivo dopo il passaggio in giudicato della sentenza.

La lettera l) del comma 1 dell'art. 9 del d. lgs. n. 156/2015, disciplina la materia del **reclamo e della mediazione**.

Come è noto, entro 60 giorni dalla notifica dell'atto da impugnare, il contribuente può procedere alla notifica all'ente che lo ha emesso, del ricorso alla Commissione Tributaria provinciale sempre che l'atto sia di valore superiore a 20.000 euro (50.000); se il valore dell'atto non è superiore a detto importo sussiste, sempre che lo si voglia impugnare, l'obbligo di procedere entro lo stesso termine di 60 giorni, alla notifica del **reclamo** all'ente che ha emesso l'atto e può contenere una **proposta di mediazione** con rideterminazione dell'ammontare della pretesa.

Sempre dal 1° gennaio 2016, l'accordo sulla mediazione comporta la sanzione del 35% del minimo previsto dalla legge e la mediazione stessa si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo.

Nel termine di 90 giorni durante i quali può essere perfezionata la mediazione, viene sospesa la riscossione delle imposte dovute con l'atto impositivo, previa presentazione di apposita richiesta alla Commissione Tributaria Provinciale.

In caso di mancato accordo il contribuente può costituirsi in giudizio con il ricorso alla Commissione Tributaria entro 90 giorni dalla data di notifica dell'atto.

Le lettere s) e t) del comma 1 del medesimo art. 9 prevedono che se in pendenza di giudizio le parti raggiungono un accordo conciliativo, queste presentano istanza congiunta sottoscritta personalmente o dai difensori per la definizione totale o parziale della controversia e la commissione tributaria pronuncia sentenza di cessazione della materia del contendere. L'istituto della conciliazione può essere richiesto ed applicato sia in udienza che fuori udienza.

Le somme dovute a seguito della procedura di conciliazione possono essere rateizzate (8 rate trimestrali per somme fino a 50.000 euro e 16 rate trimestrali per importi maggiori) e il versamento della prima rata deve aver luogo entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo conciliativo; il mancato pagamento determina l'iscrizione a ruolo delle

residue somme dovute e l'irrogazione di una sanzione pari al 40% del minimo previsto dalla legge se l'accordo è stato raggiunto in primo grado e del 50% se l'accordo si è verificato nel secondo grado di giudizio.

Con la lettera z) del comma 1 dell'art. 9 del decreto, è stata inserita la possibilità, previo accordo tra le parti, del ricorso cd. "*per saltum*", consentendo che la sentenza della Commissione provinciale possa essere impugnata direttamente con ricorso per cassazione. Quando la Cassazione rinvia la causa alla commissione provinciale o regionale, la riassunzione deve essere fatta nei confronti di tutte le parte entro il termine perentorio di **sei mesi** dalla pubblicazione della sentenza.

La lettera aa) del comma 1 dell'art. 9 del d. lgs. n. 156/2015, prevede che la parte che ha proposto ricorso per cassazione può chiedere alla commissione, che ha pronunciato la sentenza impugnata, di sospenderne in tutto o in parte l'esecutività allo scopo di evitare un danno grave e irreparabile. Il contribuente può comunque chiedere la sospensione dell'esecuzione dell'atto se da questa può derivargli un danno grave e irreparabile.

La lettera ee) del comma 1 del medesimo art. 9 introduce un'importante novità in materia di esecuzione immediata delle sentenze favorevoli al contribuente. In tal senso, anche il contribuente, alla pari dell'amministrazione finanziaria, avrà il diritto di eseguire in proprio favore la sentenza, a titolo provvisorio, in attesa della decisione definitiva e, se del caso, ricorrendo al **giudizio di ottemperanza**, di cui alla successiva lettera ii), con la quale è stata introdotta una sostanziale novità in materia. Per l'esecuzione forzata di una sentenza passata in giudicato, costituente titolo esecutivo, la parte che ne ha interesse può richiedere l'ottemperanza agli obblighi derivanti dalla sentenza stessa mediante ricorso alle Commissioni Tributarie provinciali o regionali. Con la modifica apportata con la suddetta lettera ii), il ricorso in argomento, se trattasi di importi fino a 20.000 euro, è deciso dalla Commissione in composizione monocratica e, cioè, con il giudice unico.

Con l'art. 11 del d. lgs. n. 156 del 2015, tra l'altro, è stata rivista la disciplina concernente la composizione e la durata delle commissioni tributarie nonché le fattispecie riguardanti le incompatibilità degli incarichi e la responsabilità disciplinare del giudice tributario. È poi prevista l'istituzione di sezioni specializzate che siano in grado di giudicare le questioni più particolari.

16. 5 - Rateazione delle imposte dovute

In ordine alla esecutività degli accertamenti ed alla riscossione delle imposte dovute, è stato argomentato nel precedente punto 15.1.4.1.

È, comunque, possibile procedere alla rateazione nel pagamento delle imposte. L'Ufficio, su richiesta del contribuente, può concedere nelle ipotesi di temporanea situazione di obiettiva difficoltà dello stesso, la ripartizione del pagamento delle somme iscritte a ruolo fino ad un massimo di sessanta rate mensili.

Con l'art. 23, commi da 17 a 20, del D.L. n. 98/2011, convertito nella legge 15 luglio 2011, n. 111, è stato cancellato l'obbligo di prestare, in caso di definizioni superiori ad € 50.000, effettuate a partire dal 7 luglio 2011, una garanzia mediante fideiussione.

È, però, prevista la sanzione pari al 60% in caso di mancato pagamento di una sola rata.

L'art. 7, comma 2 della legge 12 luglio 2011, n. 106, ha previsto che sulle iscrizioni a ruolo a seguito di controllo in avvisi bonari, sono possibili sei rate trimestrali o 20 rate se l'importo dovuto è superiore ad € 20.000.

Il D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, nella legge n. 44 del 26 aprile 2012, ha introdotto, con l'art. 1, commi da 1 a 4, a favore del contribuente, novità in materia di rateazione.

L'art. 3-bis del D.Lgs. n. 462/1997 stabiliva che in caso di mancato pagamento delle rate degli avvisi bonari, derivanti dalla liquidazione delle dichiarazioni annuali, si decadeva dal beneficio della rateazione. Detta disposizione è stata abrogata con il comma 1 del predetto art 1. Pertanto, è possibile, ora, richiedere, alla ricezione della cartella di pagamento, la rateizzazione.

Con le modifiche recate dallo stesso art. 1 del D.L. n. 16/2012, all'art. 19 del DPR n. 602/73, è previsto per il debitore:

- a)-la possibilità, in tutti i casi di rateazione, di un piano di ammortamento a rate crescenti per il rientro del debito;
- b)-che non vi sia decadenza dal beneficio per il mancato pagamento della prima di due rate successive ma solo in presenza di inadempimento al versamento di due rate consecutive;
- c)-al momento della richiesta di rateazione è inibita la possibilità di adottare misure cautelari (ipoteca).

Con la direttiva n. 7 del 2012 Equitalia ha elevato a 20.000 euro il limite fino al quale la rateazione potrà essere concessa con una semplice istanza senza dover comprovare una situazione di temporanea obiettiva difficoltà.

L'istanza di rateazione per importi fino a € 20.000 può essere richiesta fino a 48 rate di importo minimo di ciascuna rata di 100 euro.

Se il debito iscritto a ruolo supera l'importo di € 20.000, è necessario presentare un'istanza più articolata dimostrando l'obiettiva difficoltà economica del soggetto.

È previsto, in casi particolari, un piano di rientro che può variare da un minimo di 18 rate ad un massimo di 72 rate

Con il decreto legislativo n. 159 del 24 settembre 2015 sono state apportate significative modifiche in materia di riscossione di tributi.

Tra le più importanti vanno segnalate le seguenti.

Con l'**art. 2** del decreto è stato stabilito che per il pagamento delle imposte dovute per avvisi bonari derivanti dalla liquidazione delle dichiarazioni ex art. 36-bis del DPR n.600/1973 o dai controlli formali di cui all'art. 36-ter dello stesso DPR, è prevista la dilazione, per le somme inferiori a 5.000 euro, in 8 rate trimestrali (in precedenza 6 rate) mentre quella per importi superiori resta ferma a 20 rate trimestrali.

Anche per le imposte dovute a seguito di accertamento definito con acquiescenza o con adesione, resta invariata la rateazione degli importi inferiori a 50.000 euro in 8 rate trimestrali, mentre per gli importi superiori, la dilazione passa da 12 a 16 rate trimestrali.

Il successivo **art. 3** prevede, in materia di decadenza dalle dilazioni di cui sopra, che il mancato pagamento della 1^a rata entro il termine di 30 gg. ovvero di una delle rate diverse dalla 1^a entro il termine di pagamento della rata successiva, comporta la decadenza del beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti. È, tuttavia, possibile rimediare con la procedura del ravvedimento operoso.

La decadenza dalla dilazione comporta sulle somme residue, dovute a titolo d'imposta, una sanzione pari al 45% delle somme stesse (in precedenza la sanzione era del 60%).

Con l'**art. 4** del decreto sono stati introdotti casi particolari in relazione ai termini per la notifica della cartella dei pagamenti.

Il successivo **art. 6** stabilisce, tra l'altro, la modifica dell'art. 1 della legge n. 423 dell'11 ottobre 1995, che la riscossione delle sanzioni pecuniarie previste in caso di omesso, ritardato o insufficiente versamento è sospesa nei confronti del contribuente e del sostituto d'imposta qualora la violazione consegua alla condotta illecita, penalmente rilevante, di dottori commercialisti, ragionieri, consulenti del lavoro, avvocati, notai e altri professionisti, in dipendenza del loro mandato professionale.

Le successive disposizioni dello stesso art. 6 regolano le modalità di sospensione nonché le diverse ipotesi di conclusione del giudizio penale conseguente alla predetta condotta illecita.

Il successivo **art. 10** del decreto modifica la disciplina delle dilazioni di pagamento di cui all'art. 19 del DPR n. 602/1973.

In particolare, mentre la durata massima delle dilazioni resta ferma a 72 rate mensili o, in presenza di determinate condizioni, a 120 rate mensili, viene stabilito che si decade dalla dilazione con il mancato pagamento di 5 rate non consecutive ma si può sempre essere riammessi alla dilazione versando l'importo delle rate scadute. In precedenza si decadeva dalla rateazione con il mancato pagamento di 8 rate e il carico scaduto non poteva più essere rateizzato.

Per i debiti di imposta fino a 5.000 euro, la rateazione è concessa dietro semplice richiesta senza alcuna documentazione comprovante difficoltà finanziarie.

L'**art. 12** del decreto prevede che, in presenza di eventi eccezionali, la sospensione opera non solo per i termini in materia di versamento dei tributi, dei contributi previdenziali e assistenziali ma anche per gli adempimenti processuali e per i termini di prescrizione e decadenza in materia di liquidazione, controllo, accertamento, contenzioso o riscossione a favore degli enti impositori.

Il successivo **art. 14** del decreto dispone in materia di notifica della cartella dei pagamenti che può essere eseguita anche a mezzo di posta elettronica certificata. Tale modalità è prevista, invece, esclusivamente, in caso di imprese individuali o costituite in forma societaria nonché di professionisti iscritti in albi o elenchi.

16.6 - Il decreto legislativo n. 158 del 24 settembre 2015 - Revisione del sistema sanzionatorio penale tributario.

Il decreto prevede, al **Titolo I**, la revisione del sistema sanzionatorio penale tributario ed, al Titolo II, la revisione del sistema sanzionatorio amministrativo.

L'**art. 1** del D.Lgs. n. 158/2015 reca modifiche all'art. 1 del decreto n. 74/2000. Non si considera evasa l'imposta teorica e non effettivamente dovuta se collegata ad una rettifica in diminuzione di perdite dell'esercizio o di perdite pregresse spettanti o utilizzabili.

L'**art. 2** - *Dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti* - elimina la parola "annuali" all'art. 2 del decreto n. 74/2000, stabilendo, così, che è punito con la reclusione

da un anno e sei mesi a sei anni (con l'art. 39 del D.L. n. 124/2019, è prevista la reclusione da 4 a 8 anni) chiunque, al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto avvalendosi di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte, elementi passivi fittizi.

La precedente formulazione faceva riferimento alle sole dichiarazioni annuali. La nuova disposizione si applica a **tutte** le dichiarazioni rilevanti ai fini delle imposte in argomento.

L'art. 3 - Dichiarazione fraudolenta mediante altri artifici - sostituisce integralmente l'art. 3 del D.Lgs. n. 74/2000; il nuovo art.3 prevede la **reclusione da un anno e sei mesi a sei anni** per chiunque, fuori dei casi previsti dal precedente art. 2, al fine di evadere le imposte, compiendo operazioni simulate oggettivamente o soggettivamente ovvero avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria, indica in una delle dichiarazioni relative a dette imposte elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo od elementi passivi fittizi o crediti e ritenute fittizi, quando, congiuntamente:

a)-l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a 30.000 euro;

b)-l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante l'indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al cinque per cento dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione, o comunque, è superiore 1.500.000 euro, ovvero qualora l'ammontare complessivo dei crediti e delle ritenute fittizi in diminuzione dell'imposta, è superiore al 5 % dell'ammontare dell'imposta medesima o, comunque, a 30.000 euro.

Il fatto si considera commesso avvalendosi di documenti falsi quando tali documenti sino registrati nelle scritture contabili obbligatorie o sono detenuti ai fini di prova nei confronti dell'amministrazione finanziaria.

L'art. 4 - Dichiarazione infedele - modifica l'art. 4 del decreto n. 74/2000 considerando infedele la dichiarazione quando congiuntamente:

a)-l'imposta evasa è superiore, con riferimento alla singola imposta, a **150.000 euro** (in precedenza la soglia era di 50.000 euro);

b)-l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione, anche mediante indicazione di elementi passivi fittizi, è superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, è superiore a **3 milioni di euro** (in precedenza la soglia era di 2 milioni di euro).

Inoltre, con l'introduzione del comma 1-bis e 1-ter all'art. 4 del decreto n. 74/2000 viene stabilito che non si tiene conto della non corretta classificazione della competenza, dell'inerenza e della deducibilità di elementi attivi o passivi reali (comma 1-bis) e che, fuori dei casi previsti dal comma 1-bis, non danno luogo a fatti punibili le valutazioni che singolarmente considerate, differiscono in misura inferiore al 10% da quelle corrette (comma 1-ter)

Resta confermato che **l'infedele dichiarazione è punita con la reclusione da uno a tre anni.**

L'art. 5 del decreto n. 158/2015 - *omessa dichiarazione* - modifica il comma 1 dell'art. 5 del decreto n. 74/2000, in materia di sanzioni per l'omessa dichiarazione delle imposte sui redditi e dell'IVA prevedendo la reclusione da **un anno e sei mesi a 4 anni** (in precedenza da un anno a tre anni) quando l'imposta evasa è superiore a 50.000 euro (in precedenza la soglia di punibilità era fissata a 30.000 euro).

È stata, poi, introdotta, con il comma 1-bis, la sanzione in caso di omessa presentazione della dichiarazione di sostituto d'imposta (in precedenza non prevista); la pena va **da un anno a sei mesi a 4 anni** quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore a 50.000 euro.

L'art. 6 del decreto n. 158/2015- *occultamento o distruzione di documenti contabili* - modificando l'art. 10 del decreto n. 74/2000, stabilisce pene più severe per chi, al fine di evadere le imposte sui redditi e sull'IVA, ovvero di consentire l'evasione a terzi, occulta o distrugge in tutto o in parte le scritture contabili o i documenti di cui è obbligatoria la conservazione, in modo da non consentire la ricostruzione dei redditi o del volume d'affari. La reclusione, prima prevista da sei mesi a cinque anni, è, ora, **da un anno e sei mesi a sei anni.**

L'art. 7 del decreto - *omesso versamento di ritenute certificate* - modifica l'art. 10-bis del decreto n. 74/2000 aumentando la soglia di punibilità da 50.000 a 150.000 euro per chi non versa le ritenute dovute sulla base della dichiarazione di sostituto d'imposta o risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituiti. Resta invariata la pena della reclusione **da sei mesi a due anni.**

Il successivo **art. 8** del decreto - *omesso versamento dell'IVA* - sostituisce l'art. 10-ter del decreto n. 74/2000 con un altro art. 10-ter che innalza la soglia di punibilità da 50.000 a 250.000 euro di IVA non versata per ciascun periodo d'imposta. Resta invariata la pena prima prevista **da sei mesi a due anni.**

L'art. 9 del decreto - *indebita compensazione* -sostituisce l'art. 10-quater del decreto n. 74/2000. Il nuovo art. 10-quater stabilisce che è punito con la reclusione **da sei mesi a due anni** chiunque non versa le somme dovute utilizzando in compensazione **crediti non spettanti** per un importo superiore a 50.000 euro, mentre per chiunque non versa le imposte dovute utilizzando in compensazione **crediti inesistenti** per un importo annuo superiore a 50.000 euro, è prevista la reclusione **da un anno e sei mesi a sei anni**.

L'art. 10 del decreto - *confisca* - inserisce al decreto n. 74/2000, un nuovo articolo 12-bis che stabilisce che nei casi di condanna o patteggiamento per un delitto tributario, è sempre ordinata **la confisca dei beni** che ne costituiscono il profitto o il prezzo, salvo che appartengano a persona estranea al reato, ovvero, quando essa non è possibile. La confisca non opera per la parte che il contribuente si impegna a restituire all'erario anche in presenza di sequestro. Nel caso di mancato versamento la confisca è sempre disposta.

Il successivo **art. 11** del decreto - *cause di estinzione del reato. Pagamento del debito tributario* - sostituisce integralmente l'art. 13 del decreto n. 74/2000, prevedendo cause di non punibilità in caso di pagamento del debito tributario. In particolare: se il debito tributario, comprese sanzioni amministrative e interessi, viene estinto integralmente prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, anche attraverso istituti deflattivi, come il ravvedimento operoso, il reato non è punibile; se, in caso di dichiarazione infedele o omessa, la regolarizzazione è avvenuta prima della scadenza della dichiarazione dell'anno successivo ed il ravvedimento è stato eseguito prima dell'avvio di accessi e verifiche, i reati non sono punibili; se, il debito tributario, prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, è in fase di estinzione mediante rateizzazione, verrà dato un termine di tre mesi per il pagamento del debito residuo con sospensione.

L'art. 12 del decreto - *circostanze del reato* - introduce al decreto n. 74/2000 l'art. 13-bis, concernente "*Circostanze del reato*" che stabilisce la riduzione alla metà della pena, rispetto alla precedente riduzione di un terzo, se, prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado, i debiti tributari sono stati estinti mediante l'integrale pagamento degli importi dovuti anche a seguito delle speciali procedure conciliative e di adesione all'accertamento. Le pene sono aumentate della metà se il reato è commesso dal concorrente nell'esercizio dell'attività di consulenza fiscale svolta da un professionista o da un intermediario

finanziario o bancario, attraverso l'elaborazione o la commercializzazione di modelli di evasione fiscale,

Infine, con l'**art. 13** del decreto n. 158/2015 - *custodia giudiziale* - viene inserito al decreto n. 74/2000, l'art. 18-bis che prevede la possibilità per l'autorità giudiziaria di affidare in custodia giudiziaria agli uffici fiscali che ne facciano richiesta, i beni sequestrati nell'ambito di procedimenti penali relativi ai delitti tributari, diversi dal denaro e dalle disponibilità finanziarie.

Le disposizioni del Titolo I del decreto n. 158 del 24 settembre 2015 si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2016.

Sull'argomento si fa rinvio al precedente punto 15.6.2 – Art. 39 D.L. n. 124/2019 -, che ha recato ulteriori modifiche alla disciplina di cui al presente punto

16.6.1 - D. Lgs. n. 158 del 24 settembre 2015 - Revisione del sistema sanzionatorio amministrativo tributario -

Va preliminarmente fatto presente che **le disposizioni del Titolo II sono entrate in vigore dal 1° gennaio 2016. Detto termine**, in precedenza previsto al 1° gennaio 2017, **è stato così stabilito dall'art. 1, comma 133 della legge di Stabilità 2016 - n.208 del 28 dicembre 2015.** Tuttavia, non può sottacersi la possibilità di applicabilità del principio del *favor rei* che, per le sanzioni amministrative, **è previsto dai commi 2 e 3 dell'art. 3 del D.Lgs. n. 472 del 18 dicembre 1997.**

Dette norme hanno introdotto nel sistema sanzionatorio non penale un principio di giustizia sostanziale per il quale le disposizioni più favorevoli al contribuente devono trovare applicazione anche per le violazioni commesse in passato, salvo che le stesse non siano definitive. È da ritenere, pertanto, che in presenza di accertamenti per violazioni sanzionate con la precedente normativa, il contribuente abbia tutto l'interesse a tenere viva la contestazione almeno fino al 2017 per chiedere al giudice l'applicazione retroattiva della norma e della sanzione più favorevole, in applicazione del principio del *favor rei* (**ved.Cap.8**).

L'**art. 15** del d. lgs. n. 158/2015 ha apportato notevoli modifiche, delle quali si riportano, di seguito, le più significative, al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, recante riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte sui redditi, IVA e di riscossione.

Il comma 1 dell'art. 15 del decreto n. 158/2015 prevede con la **lett. a) la sostituzione dell'art. 1 del decreto 471/1997 - violazioni relative alla**

dichiarazione delle imposte sui redditi e dell'IRAP-. Il **nuovo art. 1** conferma, **al comma 1**, che, nei casi di omessa dichiarazione, la sanzione amministrativa, in caso di imposte dovute, si applica nella misura dal 120 al 240% dell'ammontare delle imposte medesime, con un minimo di 250 euro. Se, invece, non sono dovute imposte, si applica la sanzione da 250 a 1.000 euro. **Dal 2017**, se la dichiarazione è presentata entro il termine di presentazione di quella dell'anno successivo ma prima dell'avvio di controlli da parte dell'amministrazione finanziaria, si applica la sanzione dal 60 al 120% dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di 200 euro. Se non sono dovute imposte si applica la sanzione da 150 a 500 euro. È confermato che le sanzioni applicabili, quando non sono dovute imposte, possono essere aumentate fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta di scritture contabili.

Il **comma 2 del nuovo art. 1** stabilisce che se nella dichiarazione è indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito o un valore della produzione imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la sanzione amministrativa dal 90 al 180% della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato. La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono espresse indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte.

Il successivo **comma 3, del nuovo art. 1**, stabilisce che la sanzione di cui al precedente comma 2, è aumentata della metà (dal 135 al 270%) quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici, raggiri, condotte simulatorie o fraudolente. Il successivo **comma 4**, invece, anch'esso nuovo, riduce, fuori dai casi di cui al precedente comma 2, la sanzione di cui al medesimo comma 2 di un terzo quando l'imposta o il minor credito accertati sono complessivamente inferiori al 3% dell'imposta o del credito dichiarati e comunque non superiori a 30.000 euro. La stessa riduzione si applica quando, sempre fuori dai casi di cui al comma 2, l'infedeltà è conseguenza di un errore nell'imputazione temporale (competenza) di elementi positivi o negativi di reddito purchè il componente positivo abbia già concorso alla determinazione del reddito nell'annualità in cui interviene l'attività di accertamento o in una precedente. Se non vi è alcun danno per l'erario la sanzione è pari ad euro 250.

Con il **comma 5 del nuovo art. 1** è precisato che per maggiore imposta si intende la differenza tra l'ammontare del tributo liquidato in base all'accertamento e quello liquidabile in base alle dichiarazioni.

Il **comma 7 del nuovo art. 1** stabilisce che se nella dichiarazione dei redditi il canone di locazione di immobili ad uso abitativo non è indicato o è indicato in misura inferiore a quella effettiva, le sanzioni di cui ai precedenti commi 1 e 2 sono raddoppiate.

Il nuovo **comma 8** stabilisce che le sanzioni sono aumentate di un terzo se le violazioni previste nei precedenti commi 1 e 2 riguardino redditi prodotti all'estero.

La successiva **lett. b) del comma 1 dell'art. 1 del decreto n. 158/2015** reca le seguenti **modifiche all'art. 2 del decreto n. 471/1997 - violazioni relative alla dichiarazione dei sostituti d'imposta -**

1) -al **comma 1 dell'art. 2 del decreto n. 471**, mentre viene confermata la sanzione amministrativa in caso di omessa dichiarazione (da 120 a 240%) con un minimo fissato in euro 250, è previsto, come per la dichiarazione dei redditi, che se la dichiarazione omessa è presentata dal **sostituto** entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, si applica la sanzione dal 60 al 120% con un minimo di 200 euro;

2) -al **comma 2 dell'art. 2** del decreto n. 471/1997 è prevista la riduzione della sanzione dal 90 al 180% (in precedenza dal 100 al 200%), con un minimo di euro 250, se l'ammontare dei compensi, interessi ed altre somme dichiarati è inferiore a quello accertato;

3) -dopo il comma 2 dell'art. 2 del decreto n. 471/1997, sono inseriti i **commi 2-bis e 2-ter**. Il comma 2-bis prevede che la sanzione è aumentata della metà quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa, mediante raggiri o artifici, condotte simulatorie o fraudolente. Il **comma 2-ter** stabilisce che la sanzione è, invece, ridotta di un terzo quando l'ammontare delle ritenute non versate è inferiore al 3% delle ritenute riferibili all'ammontare dei compensi e, comunque, inferiore ad euro 30.000.

4) -al **comma 3 dell'art. 2** del decreto n. 471/1977 le sanzioni ivi previste in caso di ritenute non dichiarate ma versate, sono fissate da 250 a 2.000 euro ed è stata aggiunta la norma che prevede che in caso di dichiarazione omessa e successivamente prodotta entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, è applicata la sanzione da 150 a 500 euro.

Con le **lett. e), f) e g)** del comma 1 dell'art. 15 del decreto n. 158/2015, sono state apportate alcune modifiche agli artt. 5, 6 e 7 del decreto n.

471/97, concernenti sanzioni in materia di IVA. Le modifiche adeguano sostanzialmente le sanzioni in materia di IVA a quelle previste in materia di imposte sui redditi di cui alle precedenti **lett. a) e b)**.

In particolare con la **lett. f)** del comma 1 dell'art. 15 del decreto n. 158/2015, sono state apportate modifiche riguardanti l'art. 6 del decreto n. 471/97. È stato rivisto l'assetto sanzionatorio in materia di *reverse charge*. In caso di omessa applicazione dell'inversione contabile in presenza di operazioni soggette a tale regime, la sanzione va da 500 a 20.000 euro, fermo restando che se l'operazione non è transitata in contabilità, il cessionario o committente è sanzionato con un importo che va dal 5 al 10% dell'imponibile con un minimo di 1.000 euro. La sanzione fissa si applica soltanto, però, quando l'IVA non assolta sarebbe stata detraibile. In caso contrario resta la sanzione proporzionale commisurata all'imposta che il destinatario della fattura non avrebbe potuto detrarre. Se l'IVA è stata assolta irregolarmente dal fornitore, applicando il regime ordinario, al cessionario/committente si applica la sanzione da 250 a 10.000 euro ma questi non deve assolvere l'imposta e può detrarre quella addebitata nella fattura ricevuta. Del pari, se trattasi di operazioni che ricadono nel regime ordinario ma per le quali è stato applicato il regime del *reverse charge* con assolvimento del tributo da parte del cessionario/committente, che mantiene il diritto alla detrazione, ad essere punito con la sanzione da 250 a 10.000 euro è il cedente/prestatore. Resta comunque fermo che se le violazioni dipendono da intenti evasivi o fraudolenti, vengono applicate le sanzioni - dal 5 al 10% - proporzionali all'imposta.

Con la **lett. h)** sono state sostanzialmente confermate le sanzioni-rapportandole in euro - recate dall'art. 8 del decreto n. 471/97 in materia di disposizioni comuni alle imposte sui redditi e all'IVA.

Con la successiva **lett. i) del comma 1 dell'art. 15 del decreto n. 158/2015**, si è intervenuti in materia di sanzioni per violazioni agli obblighi relativi alla contabilità di cui art. 9 del decreto n. 471/97, nel quale è stato, però, sostituito il comma 5 che prevede che in mancanza di sottoscrizione della dichiarazione delle società ed enti sottoposti al controllo contabile da parte dei soggetti che sottoscrivono la relazione di revisione, si applica la sanzione amministrativa fino al 30% del compenso contrattuale relativo all'attività di redazione della relazione di revisione e, comunque, non superiore all'imposta effettivamente accertata a carico del contribuente, con un minimo di 250 euro.

Anche con le successive **lett. i), m), e n)** sono state sostanzialmente confermate le sanzioni - rapportandole in euro - recate dagli artt. 10, 11 e 12 del decreto n. 471/97.

La **lett. o) del comma 1 dell'art. 15 del decreto n. 158/2015**, ha sostituito integralmente l'art. 13 del decreto n. 471/97, concernente, in materia di riscossione, *ritardati od omessi versamenti diretti e altre violazioni in materia di compensazione*. Il nuovo art. 13 stabilisce che chi non esegue, in tutto in parte, alle prescritte scadenze, i versamenti in acconto, i versamenti periodici, il versamento di conguaglio o a saldo dell'imposta risultante dalla dichiarazione, è soggetto a sanzione amministrativa pari al 30% di ogni importo non versato. Per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 90 giorni la sanzione è ridotta alla metà. Per i versamenti effettuato con un ritardo non superiore a 15 giorni la sanzione è ulteriormente ridotta ad un importo pari ad un quindicesimo per ciascun giorno di ritardo. Nel caso di utilizzo di un'eccedenza o di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante, si applica la sanzione pari al 30% del credito utilizzato.. Qualora venga utilizzato un credito inesistente è applicata la sanzione dal 100 al 200% nella misura dei crediti stessi e non può essere applicata la definizione agevolata. Le sanzioni non si applicano quando i versamenti sono stati tempestivamente eseguiti ad ufficio o concessionario diverso da quello competente..

L'art. 16, comma 1, del decreto n. 158/2015 reca modifiche al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, concernente sanzioni amministrative per le violazioni tributarie. Si riportano le più significative.

Con la **lett. c)** del comma 1 dell'art. 16 del decreto n. 158/2015, viene apportata un'importante modifica all'art. 7 del decreto n. 472/1997 - recante *criteri di determinazione della sanzione* - che riconosce agli uffici il potere di ridurre la sanzione irrogabile fino alla metà del minimo edittale in presenza di una manifesta sproporzione tra l'entità del tributo contestato e la sanzione irrogate. In particolare, nel comma 4 dell'art. 7 in argomento, che riconosceva detto potere solo al ricorrere di "circostanze eccezionali", viene **eliminato il riferimento alla eccezionalità** consentendo una più oculata graduazione delle sanzioni in sede applicativa. Inoltre, viene introdotto all'art. 7 del decreto n. 472/1997, il **comma 4-bis** che stabilisce che in caso di presentazione di una dichiarazione o di una denuncia entro 30 giorni dalla scadenza del relativo termine, la sanzione è ridotta della metà

Con le **lett. d), e), f) e g)** del comma 1 dell'art. 16 del decreto n. 158/2015, sono state apportate modifiche agli artt. 11 -*Responsabili per la sanzione amministrativa* - , 12 -*Concorso di violazioni e continuazione* - , 13 -*Ravvedimento* - e 14 -*Cessione di azienda*- In particolare, con la **lett. e)** è stato modificato il comma 8 dell'art. 12 del decreto n. 472/97, stabilendo che il principio agevolativo del cumulo giuridico delle sanzioni verrà applicato separatamente per ciascun tributo e per ciascun periodo d'imposta e non solo in caso di accertamento con adesione ma anche per la mediazione e la conciliazione giudiziale.

Con gli **artt. 17 e 18 del decreto n. 158/2015**, sono state apportate modifiche in materia di imposte di registro e relative sanzioni. In particolare, le sanzioni attualmente in vigore verranno dimezzate, con un minimo di 200 euro, se la registrazione verrà effettuata con un ritardo non superiore a 30 giorni.

L'art. 19 ha soppresso la sanzione impropria della perdita dei benefici della legge n. 398/91 prevista per le associazioni sportive dilettantistiche nel caso in cui si verifichi inosservanza degli obblighi di tracciabilità dei pagamenti e dei versamenti. Trattasi di un riconoscimento della validità delle giuste e ricorrenti proteste avanzate dalla FIGC e dalla LND nei confronti dell'amministrazione finanziaria per l'ingiusta applicazione di una doppia sanzione, peraltro pesantissima, cui erano soggette le associazioni sportive dilettantistiche che operano pagamenti *cash* in violazione della normativa recata dal comma 5 dell'art. 25 della legge 13 maggio 199, n. 133.

Con Il successivo **art. 21- *Violazioni in materia di certificazione unica*** - del decreto n. 158/2015, sono introdotte attenuanti alle sanzioni oggi esistenti (100 euro per ogni certificazione omessa, tardiva o errata salvo che la trasmissione non avvenga entro cinque giorni). Viene, ora, stabilito che la sanzione massima applicabile a ciascun sostituto d'imposta viene limitata a 50.000 euro e che se la certificazione viene correttamente trasmessa entro 60 giorni dal termine per l'invio della stessa, la sanzione è ridotta a 1/3 (€ 33,33 per ciascun modello) con un massimo di 20.000 euro. Le stesse riduzioni si applicano in caso di violazione degli obblighi di comunicazione degli enti e delle casse aventi esclusivamente fini assistenziali (**art. 22**) e in caso di violazioni degli obblighi di comunicazione al Sistema tessera sanitaria (**art. 23**).

L'art. 24 del decreto n. 158/2015, prevede la riduzione ad un nono del minimo in caso di visto infedele da parte del CAF con correzione spontanea entro il 10 novembre.

Il successivo **art. 25** - *Procedimento di computo in diminuzione delle perdite in accertamento* - stabilisce una diversa modalità di scomputo delle perdite a seconda che si tratti di perdite relative al periodo d'imposta in rettifica o di perdite pregresse. Nel primo caso è l'Agenzia delle entrate a computare in diminuzione del maggior imponibile accertato fino a concorrenza del loro importo. Nel secondo caso è prevista una facoltà di scomputo delle perdite pregresse sempre che il contribuente abbia presentato apposita istanza entro il termine di proposizione del ricorso. In tale caso il termine per l'impugnazione dell'atto è sospeso per un periodo di 60 giorni.

Gli **artt. 27, 28, 29 e 30** recano modifiche in materia di imposte ipotecarie e catastali, di imposta sulle successioni, di imposta di bollo e di imposta sugli intrattenimenti.

Infine, con l'**art. 31** del decreto n.158/2015, è stato sostituito il comma 7 dell'art. 21 del D.P.R. n. 633/1972, istitutivo dell'IVA. Il nuovo comma 7 stabilisce che se il cedente o prestatore emette fattura per operazioni inesistenti ovvero se indica nella fattura i corrispettivi delle operazioni o le imposte relative in misura superiore a quella reale, l'imposta è dovuta per l'intero ammontare indicato o corrispondente alle indicazioni della fattura.

16.6.2 – Modifiche alla disciplina del sistema sanzionatorio penale

Con l'art. 39 del D.L. n. 124 del 2019, convertito in legge n. 157 del 19 dicembre 2019, sono state apportate modifiche alla disciplina penale in materia tributaria per contrastare l'evasione fiscale.

Le modifiche trovano applicazione dalla data di pubblicazione del decreto (26 ottobre 2019) e, pertanto, già interessano i soggetti che dalla medesima data presentano dichiarazioni dei redditi e IVA fraudolente o infedeli o ne omettono la presentazione, emettono fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, omettono il versamento di ritenute certificate o omettono il versamento di IVA.

Riportiamo alcune delle sanzioni e delle pene modificate:

- 1 – indicazione in dichiarazione di elementi passivi fittizi: reclusione da 4 a 8 anni** (in precedenza, da un anno a sei mesi a 6 anni);
- 2 – se l'ammontare degli elementi passivi fittizi è inferiore a 100.000 euro si applica la reclusione da un anno e sei mesi a 6 anni;**
- 3 – chi compie operazioni simulate avvalendosi di documenti falsi o di altri mezzi fraudolenti idonei ad ostacolare l'accertamento e ad indurre in errore l'amministrazione finanziaria e indica nelle dichiarazioni dei**

redditi e IVA elementi attivi per un ammontare inferiore a quello effettivo o elementi passivi fittizi e l'imposta evasa è superiore a taluna delle singole imposte a **30.000 euro** o l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione anche mediante elementi passivi fittizi, è superiore al 5% degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, è superiore a **1,5 milioni di euro, è punito con la reclusione da 3 a 8 anni (in precedenza, da 1 anno e sei mesi a sei anni);**

4 – l'indicazione nelle dichiarazioni dei redditi e IVA di elementi attivi inferiori a quelli effettivi o elementi passivi inesistenti quando congiuntamente l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a **100 mila euro (in precedenza, 150 mila euro), è punita con la reclusione da 2 a 5 anni (in precedenza, da 1 a 3 anni);**

5 – si applica la stessa reclusione **da 2 a 4 anni e sei mesi** se l'ammontare complessivo degli elementi attivi sottratti all'imposizione anche mediante l'indicazione di elementi passivi inesistenti, è superiore al 10% dell'ammontare complessivo degli elementi attivi indicati in dichiarazione o, comunque, è **superiore a due milioni di euro (in precedenza, tre milioni di euro);**

6 – è punito con la reclusione **da 2 a 5 anni (in precedenza, da 1 anno e sei mesi a 4 anni)** chiunque, essendovi obbligato, **non presenta** una delle dichiarazioni dei redditi e dell'IVA, quando l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte, a 50.000 euro;

7 – l'omessa dichiarazione di sostituto d'imposta, quando l'ammontare delle ritenute non versate è superiore a 50 mila euro, è punita con la **reclusione da 2 a 5 anni (in precedenza, da 1 anno e sei mesi a 6 anni); l'indebita compensazione con crediti inesistenti è punita con la reclusione da 18 mesi a sei anni;**

8 – l'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti è punita con la **reclusione da 4 a 8 anni (in precedenza, da 1 anno e sei mesi a 6 anni);**

9 – se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è inferiore, per periodo d'imposta, a 100 mila euro, si applica la reclusione **da 1 anno e sei mesi a 6 anni);**

10 – l'occultamento o la distruzione di documenti contabili in modo da non consentire la ricostruzione del reddito o del volume, è punito con la reclusione **da 3 a 7 anni (in precedenza, da un anno e sei mesi a 6 anni);**

11 – l'omesso versamento entro il termine previsto per la presentazione annuale dei sostituti d'imposta, di ritenute certificate per un ammontare

superiore a 100 mila euro (in precedenza, 150 mila euro), per ciascun periodo d'imposta, è punito con la reclusione sei mesi a 2 anni;

12 – l'omesso versamento di IVA entro il termine per il versamento dell'acconto relativo al periodo d'imposta successivo, per un ammontare superiore a 150 mila euro (in precedenza, 250 mila euro), è punito con la reclusione da sei mesi a 2 anni:

13 – si procede alla confisca dei beni quando:

a)-l'ammontare degli elementi passivi fittizi è superiore a 100 mila euro;

b)-se l'imposta evasa è superiore a 100 mila euro;

c)-se l'ammontare delle ritenute non versate è superiore a 100 mila euro;

d)-se l'importo non rispondente al vero indicato nelle fatture o nei documenti è superiore a 100 mila euro;

e)-se l'indebita compensazione ha ad oggetto crediti non spettanti o inesistenti superiori a 100 mila euro.

16.7 - Definizione agevolata delle controversie tributarie - Le disposizioni del 2017 e del 2018

Con l'art. 11 del D.L. n. 50 del 24 aprile 2017, convertito in legge 21 giugno 2017, n. 96, - G.U. n. 144 del 23 giugno 2017 - S.O. n. 31/L -, è stata introdotta la possibilità di accedere alla definizione agevolata delle liti pendenti.

Le liti il cui ricorso è stato notificato alla controparte entro la data di entrata in vigore della legge n. 96 del 2017, pendenti in ogni stato e grado di giudizio, compreso quello in Cassazione limitatamente a quelle che hanno come controparte l'Agenzia delle entrate, possono essere definite, a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione, con il pagamento di tutti gli importi di cui all'atto impugnato che hanno formato oggetto di contestazione in primo grado e degli interessi da ritardata iscrizione a ruolo, conteggiati fino al 60° giorno dalla notifica dell'atto impositivo, con esclusione delle sanzioni collegate al tributo e degli interessi di mora.

Sono escluse dalla definizione agevolata le controversie non tributarie, contro l'agente della riscossione e tutti i procedimenti che concernono dazi, accise, IVA all'importazione e recupero degli aiuti di Stato.

Inoltre, anche i comuni potranno, con delibera da assumere entro il 31 agosto 2017, prevedere la possibilità di definizione delle liti concernenti i tributi propri.

In caso di controversia relativa esclusivamente agli interessi di mora o alle sanzioni non collegate ai tributi, quali le sanzioni per violazioni di carattere formale, per la definizione è dovuto il quaranta per cento degli importi in contestazione.

Per ciascuna controversia autonoma, intendendosi per autonoma quella relativa a ciascun atto impugnato, andava presentata una distinta domanda di definizione esente dall'imposta di bollo, entro il 30 settembre 2017.

Dagli importi dovuti si scomputano quelli già versati in pendenza di giudizio.

Il pagamento andava effettuato in unica soluzione entro il 30 settembre 2017 se non superiore ad euro 2.000, oppure in tre rate; la prima, entro lo stesso termine del 30 settembre, pari al 40% dell'importo dovuto; la seconda, pari ad un ulteriore 40%, entro il 30 novembre 2017; la terza e ultima rata, pari al residuo 20%, entro 30 giugno 2018.

Per ciascuna controversia autonoma doveva essere effettuato un separato versamento.

È possibile pagare con Mod. F24, eventualmente compensando l'importo dovuto con altri crediti d'imposta.

Se gli importi, oggetto della controversia rientrano, anche solo parzialmente, nell'ambito della rottamazione delle cartelle esattoriali, è necessario aver aderito anche alla rottamazione.

La definizione non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate ancorchè eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione

L'eventuale diniego della definizione andava notificato dall'Agenzia delle entrate entro il 31 luglio 2018. Il diniego era impugnabile entro sessanta giorni dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pendeva la lite, secondo le modalità ordinarie.

Le controversie definibili non erano sospese automaticamente ma era necessario che il contribuente producesse apposita domanda, dichiarando di volersi avvalere della definizione agevolata e, in tal caso, il processo era sospeso fino al 10 ottobre 2017. Se entro tale data il contribuente aveva depositato copia della domanda di definizione agevolata e del versamento degli importi dovuti o della prima rata, il processo restava sospeso fino al 31 dicembre 2018.

Per le controversie definibili erano sospesi per sei mesi i termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione che scadono dalla data del 24 aprile 2017 - data di entrata in vigore del D.L. n. 50/2017 - fino al 30 settembre 2017.

Una ulteriore possibilità di definizione agevolata delle liti pendenti è stata introdotta con l'art. 6, comma 1, del D.L. n. 119 del 23 ottobre 2018, convertito in legge n. 136 del 17 dicembre 2018, il quale ha previsto la possibilità, per tutti i contribuenti, di aderire alla definizione agevolata delle controversie attribuite alla giurisdizione tributaria, pendenti in ogni ordine e grado di giudizio, compreso quello in Cassazione, con il pagamento di un importo pari al valore della controversia (importo del tributo al netto degli interessi e sanzioni).

Il successivo comma 1-bis prevede che in caso di ricorso pendente in 1° grado la controversia può essere definita con il pagamento del 90% del valore della lite (importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni).

In deroga a quanto previsto dal comma 1, in caso di soccombenza dell'Agenzia delle entrate nella pronuncia di 1° grado, la lite estingue con il pagamento del 40% del valore della lite e in caso di soccombenza dell'Agenzia nella pronuncia di 2° grado, con il pagamento del 15%.

Le controversie pendenti in Cassazione, nelle quali l'Agenzia delle entrate è risultata soccombente nei precedenti gradi di giudizio, possono essere chiuse con il pagamento di un importo pari al 5% del valore della controversia (comma 2-ter).

La definizione si perfezionava, come previsto dal comma 6, con il pagamento degli importi dovuti entro il 31 maggio 2019.

16.8 Definizione agevolata per le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza fine di lucro

L'art. 7 del D.L. n. 119/2018, convertito nella legge n. 136 del 17 dicembre 2018, rispetto al precedente art. 6, reca una **diversa e favorevole chiusura delle liti pendenti per le associazioni e società sportive dilettantistiche iscritte nel registro CONI.**

I termini relativi ai versamenti per la definizione delle liti pendenti erano così stabiliti:

1 – il 40% del valore della lite ed il 5% delle sanzioni e interessi accertati nel caso in cui la lite pendeva ancora in 1° grado;

2 – il 10% del valore della lite ed il 5% delle sanzioni e interessi accertati, in caso di soccombenza in giudizio dell’Agenzia delle entrate nell’ultima o unica pronuncia giurisdizionale resa e non ancora definitiva;

3 – il 50% del valore della lite ed il 5% delle sanzioni e interessi accertati in caso di soccombenza in giudizio della asd o ssd nell’ultima o unica pronuncia resa e non ancora definitiva;

4 – il 5% del valore della controversia in quelle pendenti in Cassazione per le quali l’Agenzia delle entrate era risultata soccombente in tutti i precedenti gradi di giudizio.

Infine, restava preclusa la possibilità di aderire alla definizione agevolata se l’ammontare delle imposte accertate o in contestazione, relativamente a ciascun periodo d’imposta era superiore a 30.000 euro per ciascuna imposta. In tal caso restava ferma la possibilità di avvalersi, come tutti gli altri contribuenti, delle disposizioni recate dal precedente art. 6 (ved. punto 15.7).

L'anno 2020 ed i primi mesi dell'anno 2021 sono stati drammaticamente caratterizzati dalla pandemia conseguente al diffondersi del virus Covid-19 che, peraltro, ancora sta producendo effetti disastrosi in tutto il mondo con milioni di vittime.

Come negli altri Paesi, in Italia la situazione dal punto di vista economico ha prodotto effetti devastanti e tantissime attività sono state costrette a rallentare prima e a cessare poi.

Tra queste lo sport dilettantistico è quello che, fin da subito, è stato colpito al punto che, mentre lo sport professionistico, seppure tra mille difficoltà, ha potuto proseguire attenuando le perdite mercè i proventi televisivi e le sponsorizzazioni, quello dilettantistico, privato delle sue principali fonti economiche, incassi delle gare e proventi dagli sponsor, è rimasto completamente, o quasi, fermo e la totalità delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche, con i suoi milioni di tesserati, atleti, tecnici, sanitari, dirigenti è rimasta drammaticamente inoperosa, pur dovendo far fronte a quei costi strutturali, alle utenze, ai canoni di affitto ecc. che inevitabilmente vanno pagati.

L'apporto degli sponsor – nella quasi totalità individuati nelle imprese locali è venuto a mancare dal momento che le imprese commerciali stesse hanno subito lo stesso tracollo economico.

Al momento, si calcola che tutto il settore sportivo dilettantistico italiano, compreso l'indotto, abbia perso decine di miliardi di euro.

Per **“ristorare”**, seppure in minima parte, le gravissime perdite e per **“sostenere”** la ripresa, il Governo ha emanato una serie di provvedimenti legislativi che di seguito si riportano individuando principalmente quelli che hanno interessato direttamente il settore sportivo dilettantistico e quelli che, avendo quali destinatari la totalità degli operatori economici, hanno interessato anche le associazioni e le società sportive dilettantistiche.

- **D.L. n. 18 del 17 marzo 2020, convertito in L. n. 27 del 24 aprile 2020**

Art. 61 – Sospensione dei versamenti

Per le Federazioni Sportive Nazionali e le Società e Associazioni sportive professionistiche e dilettantistiche è stata stabilita la **sospensione** dal 2 marzo al 31 maggio 2020 dei termini relativi ai versamenti:

- delle ritenute alla fonte di cui agli artt. 23 e 24 TUIR (redditi di lavoro dipendente e assimilati) che i soggetti stessi operano in qualità di sostituti d'imposta;
- dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi INAIL;
- dell'IVA in scadenza nel mese di marzo (legge di conversione)

I versamenti sospesi vanno effettuati, senza applicazione di interessi e sanzioni, entro il **30 giugno 2020** in unica soluzione o in **cinque rate** mensili, di pari importo a decorrere dal mese di giugno 2020.

Per effetto **dell'art. 127, comma 1, del D.L. n. 34/2020**, i versamenti dovuti dai soggetti di cui sopra (FSN, Società e Associazioni sportive) sono sospesi fino al **30 giugno** e vanno ripresi anziché il 30 giugno, il **16 settembre 2020** in unica soluzione o in **quattro rate** mensili a partire dal 16 settembre 2020.

Per effetto dell'art. 97 del D.L. n. 104 del 14 agosto 2020, i versamenti in scadenza il **16 settembre 2020** possono essere versati nella **misura del 50% in unica soluzione o in quattro rate, di pari importo, a decorrere dal 16 settembre 2020 senza applicazione di interessi e sanzioni; il rimanente 50% potrà essere versato in 24 rate mensili, di pari importo, con versamento della prima rata entro il 16 gennaio 2021.**

Art. 95 – Sospensione del pagamento dei canoni di locazione degli impianti sportivi pubblici

Per le società e associazioni sportive professionistiche e dilettantistiche sono **sospesi dal 17 marzo al 31 maggio 2020** i termini di pagamento dei canoni di locazione e concessori relativi all'affidamento di impianti sportivi pubblici dello Stato e degli enti territoriali.

Per effetto dell'art. 216 del D.L. n. 34/2020, nel testo della legge di conversione, i suddetti termini di pagamenti sono ulteriormente sospesi fino al **30 giugno 2020** e, successivamente, **fino al 30 settembre 2020** e i versamenti sospesi vanno effettuati in unica soluzione entro il **30 settembre o in quattro rate mensili di pari importo a decorrere dal mese di settembre 2020.**

Lo stesso **art. 126 del D.L. n. 34** prevede la revisione dei rapporti concessori in scadenza entro il **31 luglio 2020** e, che, stante la sospensione delle attività sportive, relativamente al contratto di locazione di palestre, piscine e impianti sportivi, possa essere dal conduttore richiesta, limitatamente alle mensilità da marzo a luglio 2020, una corrispondente riduzione del canone di locazione pari al **50% del canone** contrattualmente stabilito.

Art. 96 – Indennità per i collaboratori sportivi

Per il mese di marzo è riconosciuta dalla S.p.A. Sport e Salute un'indennità di 600 euro in relazione ai rapporti di collaborazione presso le FSN, EPS e associazioni e società sportive professionistiche e dilettantistiche di cui all'art. 67, comma 1, lett. m) del TUIR.

La stessa indennità è stata prevista per i successivi mesi di aprile, maggio e giugno 2020 (*vedasi successivo art. 98 D.L. n. 34/2020*).

- **D.L. n. 23 dell'8 aprile 2020 (decreto Liquidità), convertito in L. n. 40 del 5 giugno 2020**

Art. 18 – Sospensione versamenti IVA, ritenute e contributi

Per i soggetti che nel 2019 non hanno superato i 50 milioni di euro di ricavi e che nel mese di marzo e aprile 2020 hanno avuto un calo di ricavi non inferiore al 33% rispetto agli stessi mesi del 2019, è prevista la sospensione dei versamenti IVA, ritenute e contributi INPS e premi INAIL su redditi di lavoro dipendente per i mesi di **aprile e maggio 2020**.

I versamenti sospesi devono essere effettuati in unica soluzione nel mese di **giugno o in cinque rate** mensili a partire dallo stesso mese di giugno 2020.

Per effetto **dell'art. 126 del D.L. n. 34/2020**, i versamenti in autoliquidazione, sospesi ai sensi dell'art. 18 del D.L. 8 aprile 2020, vanno effettuati, senza applicazione di interessi e sanzioni, in unica soluzione entro il **16 settembre 2020 o mediante rateizzazione, fino ad un massimo di quattro rate mensili, di pari importo, con versamento della prima rata entro il 16 settembre 2020**.

La sospensione opera anche per gli enti non commerciali che svolgono attività istituzionale non in regime di impresa.

- **D.L. n. 34 del 19 maggio 2020 (decreto Rilancio), convertito in legge n. 77 del 17 luglio 2020**

Art. 25 – Contributo a fondo perduto

E' prevista l'erogazione di un **contributo a fondo perduto** a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa e di lavoro autonomo, titolari di partita IVA con ricavi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto. Il contributo spetta a condizione che fatturato e corrispettivi del mese di aprile 2020 sia inferiore ai 2/3 dell'ammontare del fatturato del mese di aprile 2019 (*vedasi Circolare Agenzia entrate n. 15 del 13 giugno 2020*).

Con Circolare n. 22/E del 21 luglio, l'Agenzia delle entrate ha precisato che possono accedere al beneficio gli enti non commerciali, e, quindi, anche le asd e le ssd che determinano il reddito ai sensi della L. n. 398/91, e che nel considerare i limiti di esclusione dal beneficio rilevano soltanto i ricavi con rilevanza IRES. Ne consegue che per le asd le ssd detti limiti si riferiscono alla sola attività commerciale.

Art. 27 – Esonero dal versamento IRAP

Non è dovuto il versamento del saldo dell'IRAP relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019 e non è dovuto il versamento della prima rata

dell'acconto IRAP relativa al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019.

Il primo acconto in argomento è comunque escluso dal calcolo dell'imposta da versare a saldo per il periodo d'imposta 2020 (**soggetti con esercizio 1° luglio 2020-30 giugno 2021**).

Art. 28 – Credito d'imposta sui canoni di locazione di immobili ad uso non abitativo

Ai soggetti esercenti attività d'impresa, arti o professioni con ricavi non superiori a 5 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente, spetta un credito d'imposta nella misura del 60% dell'ammontare mensile del **canone di locazione e di sublocazione** di immobili ad uso non abitativo commisurato all'importo versato per i mesi di marzo, aprile, maggio e giugno 2020. **Il credito relativo al mese di giugno è stato introdotto con l'art. 77 del D.L. n. 104 del 14 agosto 2020.**

Per gli enti non commerciali il credito spetta anche per gli immobili destinati allo svolgimento dell'attività istituzionale.

Con la Risoluzione n. 68/E, l'Agenzia delle entrate ha precisato che, per gli enti non commerciali, ai fini della determinazione dei parametri dei ricavi, devono essere considerati soltanto i ricavi con rilevanza IRES; sono pertanto esclusi i ricavi derivanti da attività aventi i requisiti di cui ai commi 3, 5, 6 e 7 dell'art. 148 TUIR, svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali (*proventi decommercializzati*).

Per i soggetti **non titolari di partita IVA**, il credito d'imposta va determinato sull'importo dell'affitto al lordo dell'IVA. Il credito può essere ceduto.

Il codice tributi per la compensazione nel Mod. F 24 è "**6920**" per l'utilizzo diretto da parte del beneficiario mentre per il cessionario il codice tributo è "**6931**".

Art. 98 – Indennità per i collaboratori sportivi

Per i mesi di **aprile e maggio 2020** è riconosciuta dalla S.p.A. Sport e Salute un'indennità pari a 600 euro in favore dei lavoratori impiegati con rapporti di collaborazione presso il CONI, le FSN, gli EPS, le società e le associazioni sportive dilettantistiche di cui all'art. 67, comma 1, lett. m) TUIR.

Con **l'art. 12 del D.L. n. 104 del 14 agosto** è riconosciuta anche per il mese di **giugno 2020** l'indennità di 600 euro a favore dei soggetti di cui sopra.

Art. 119 – Ecobonus al 110% per lavori spogliatoi -

Il comma 9, lett. e) dell'art. 119, nel testo della legge di conversione, prevede che possono beneficiare del beneficio del bonus del 110% anche le asd e le ssd iscritte nel Registro CONI, limitatamente ai lavori sui soli immobili o parti di immobili adibiti a **spogliatoi**.

Art. 120 – Credito di imposta per spese di adeguamento locali

Al fine di sostenere ed incentivare l'adozione di misure legate alla necessità di adeguare gli ambienti di lavoro, ai soggetti esercenti attività di impresa, arte o professione in luoghi aperti al pubblico, alle associazioni ed agli altri enti privati è riconosciuto un credito d'imposta nella misura del 60% delle spese sostenute nel 2020 per un massimo di 80 mila euro in relazione agli interventi necessari per far rispettare le prescrizioni sanitarie e le misure di contenimento contro la diffusione del virus Covid-19, ivi compresi quelli edilizi necessari per il rifacimento di spogliatoi, mense, per la realizzazione di spazi medici, ingressi e spazi comuni, per l'acquisto di arredi di sicurezza, nonché in relazione agli investimenti in attività innovative, ivi compresi quelli necessari ad investimenti di carattere innovativo quali lo sviluppo o l'acquisto di strumenti e tecnologie necessarie allo svolgimento dell'attività lavorativa e per l'acquisto di apparecchiature per il controllo della temperatura dei dipendenti e degli utenti.

L'utilizzo può avere luogo soltanto successivamente al sostenimento delle spese e solamente a decorrere **dal 1° gennaio 2021 e non oltre il 31 dicembre 2021 e può essere ceduto ad altri soggetti.**

Con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate dell'8 gennaio 2021, sono state apportate alcune modifiche al precedente Provvedimento n. 259854 del 10 luglio 2020 che ha definito i criteri, le modalità e i termini di applicazione, fruizione e cessione del credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro, fino ad un massimo di 80.000 euro, di cui all'art. 120 del D.L. n. 34 del 19 maggio 2020, convertito in Legge n. 77 del 17 luglio 2020. Con la successiva Risoluzione n. 2/E dell'11 gennaio u.s., l'Agenzia delle entrate ha istituito il codice tributo per l'utilizzo in compensazione, tramite Mod. F 24, del credito stesso.

A seguito delle modifiche apportate dal Provvedimento dell'8 gennaio 2021 a quello del 10 luglio 2020, le modalità per la fruizione del credito d'imposta sono le seguenti:

-deve essere presentata all'Agenzia delle entrate, in via telematica, utilizzando il modello reperibile sul sito dell'Agenzia, la comunicazione delle spese sostenute **entro il 31 maggio 2021** (*in precedenza era previsto il termine del 31 dicembre 2021*);

-il credito d'imposta può essere utilizzato esclusivamente in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, dal giorno lavorativo successivo alla corretta ricezione della relativa comunicazione e, in ogni caso **dal 1° gennaio 2021 e non oltre il 30 giugno 2021** (*in precedenza era previsto il termine finale del 31 dicembre 2021*);

-il credito d'imposta può essere ceduto, in alternativa all'utilizzo diretto del beneficiario, a soggetti terzi, con facoltà di successiva cessione, **entro il 30**

giugno 2021 (in precedenza il termine era fissato al 31 dicembre 2021). I cessionari utilizzano il credito d'imposta esclusivamente in compensazione **entro il 30 giugno 2021** (in precedenza era previsto il termine del 31 dicembre 2021);

-la quota del credito d'imposta che non è utilizzata dal cessionario non può essere ulteriormente ceduta successivamente al **30 giugno 2021** (in precedenza il termine era fissato al 31 dicembre 2021).

Per consentire ai beneficiari e agli eventuali cessionari l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta in argomento, tramite il Modello F 24, è stato istituito il seguente codice tributo: -"**6918**" denominato "**Credito d'imposta per l'adeguamento degli ambienti di lavoro**" – **articolo 120 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34**".

In sede di compilazione del Mod. F 24, ai fini dell'utilizzo in compensazione del credito d'imposta, il suddetto codice tributo è esposto nella sezione "*Erario*", in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "*importi a credito compensati*" ovvero nei casi in cui il contribuente debba procedere al riversamento dell'agevolazione nella colonna "*importi a debito versati*".

Nel campo "*anno di riferimento*" del Mod. F 24 deve essere sempre indicato il valore "**2021**".

Art. 125 – Credito d'imposta per spese di sanificazione

E' stata stabilita la concessione di un credito d'imposta a favore di imprenditori individuali e società di persone che producono redditi d'impresa, enti e società di capitali, enti non commerciali (Asd), in misura pari al 60% delle **spese sostenute nel 2020 per la sanificazione degli ambienti di lavoro** e degli strumenti utilizzati nonché per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale atti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti (*mascherine, guanti, visiere e occhiali protettivi, ecc.*). Il credito spetta fino ad un massimo di 60.000 euro. Il calcolo del credito spettante va effettuato sulla spesa ammissibile al netto dell'IVA mentre l'IVA indetraibile va inclusa nel costo fiscale dei beni cui commisurare il credito d'imposta.

Per quanto riguarda gli enti non commerciali l'agevolazione è concessa a prescindere dal tipo di attività svolta (*Circolare n. 20/E, punto 2.1, dell'Agenzia delle entrate*).

Il codice tributo è "6917" e può essere ceduto ad altri soggetti.

Con l'**art. 31 del D.L. n. 104 del 14 agosto 2020**, sono state incrementate le risorse finanziarie per la concessione del credito d'imposta. Ne consegue che la misura percentuale di fruizione del credito d'imposta, che era stata fissata dall'Agenzia delle entrate con Provvedimento dell'11 settembre 2020, nella misura del **15,64% della spesa** effettivamente sostenuta per la sanificazione con un **credito d'imposta pari al 9,388%**, per effetto dell'aumento dello

stanziamento, è stata rideterminata, con Provvedimento del Direttore dell'Agencia del 16 dicembre 2020, **nella misura del 47,1617%**. Pertanto, se il credito indicato con il Modello di comunicazione ammonta a **60.000 euro**, **l'importo fruibile del credito è pari a 28.297 euro**.

- **D.L. n. 104 del 14 agosto 2020 (decreto "Agosto"), convertito in L. n. 125 del 13 ottobre 2020**

Art. 81 – Credito d'imposta sulle sponsorizzazioni

Alle imprese, a prescindere dalla loro forma giuridica, ai lavoratori autonomi ed agli enti non commerciali che, per l'anno 2020, effettuano investimenti in **campagne pubblicitarie, incluse le sponsorizzazioni, in favore di Leghe, che organizzano campionati nazionali a squadre nell'ambito delle discipline olimpiche e paralimpiche, ovvero di società sportive professionistiche, società e associazioni sportive dilettantistiche iscritte nel Registro CONI**, operanti in discipline ammesse ai Giochi olimpici e paralimpici e che svolgono attività giovanile, **con esclusione delle asd/ssd che aderiscono al regime forfettario previsto dalla legge n. 398 del 1991**, è riconosciuto un credito d'imposta in misura pari al **50%** degli investimenti effettuati.

Detti soggetti devono aver incamerato ricavi commerciali, relativi al periodo d'imposta 2019, e comunque prodotti in Italia, almeno pari a 150.000 euro e fino ad un massimo di 15 milioni di euro.

Deve trattarsi di Investimenti in campagne pubblicitarie di importo complessivo non inferiore a 10.000 euro, effettuati a decorrere dal 1° luglio al 31 dicembre 2020, eseguiti con strumenti finanziari tracciabili. Per il beneficio sono stati accantonati importi nel limite massimo di 90 milioni di euro.

Nel caso di insufficienza delle risorse disponibili – 90 milioni di euro stanziati - rispetto alle richieste ammesse, si procede, come è avvenuto per il credito d'imposta sulle spese di sanificazione, alla ripartizione tra i beneficiari in misura proporzionale al credito d'imposta, calcolato ai sensi del presente articolo, con un limite individuale per soggetto pari al 5% del totale delle risorse annue.

Il credito d'imposta è utilizzabile **esclusivamente** in compensazione – Mod. F 24 -, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, previa istanza diretta al Dipartimento dello Sport della Presidenza del Consiglio dei Ministri. Le modalità e i criteri di attuazione delle disposizioni di cui sopra, con particolare riguardo, tra l'altro, ai casi di esclusione, alle procedure di concessione e di utilizzo del beneficio e alla documentazione richiesta, **saranno stabiliti** con decreto del Presidente

del Consiglio dei Ministri, su proposta del Ministro per le politiche giovanili e lo sport, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze.

Il corrispettivo sostenuto per le spese in argomento costituisce, per il soggetto erogante, spesa di pubblicità, volta alla promozione dell'immagine, dei prodotti o servizi del soggetto erogante mediante una specifica attività della controparte.

• **D.L. n. 137 del 28 ottobre 2020 (decreto "Ristori"), convertito in L. n. 176 del 24 dicembre 2020**

Art. 1 – Contributo a fondo perduto da destinare agli operatori IVA dei settori economici dalle nuove misure restrittive.

E' riconosciuto, con il comma 1, al fine di sostenere gli operatori dei settori economici interessati dalle misure restrittive introdotte con il DPCM del 24 ottobre 2020, per contenere la diffusione dell'epidemia "Covid-19", **un contributo a fondo perduto** a favore dei soggetti che, alla data del 25 ottobre 2020, hanno la partita IVA attiva e che dichiarano, ai sensi dell'art. 35 del DPR n. 633/1972, di svolgere come attività prevalente una di quelle riferite ai codici ATECO riportati nell'Allegato 1 al decreto. Il contributo non spetta ai soggetti che hanno attivato la partita IVA a partire dal 25 ottobre 2020. *(Si riportano i codici ATECO di cui alla Tabella in argomento che interessano l'attività sportiva:*

931110 – Gestione di stadi

931130 – Gestione di impianti sportivi polivalenti

931190 – Gestione di altri impianti sportivi nca

931200 – Attività di club sportivi

931300 – Gestione di palestre

931910 – Enti ed organizzazioni sportive, promozione di eventi sportivi

931999 – Altre attività sportive nca).

Con il comma 3 è previsto, *analogamente a quanto in precedenza stabilito con il comma 4 dell'art. 25 del D.L. n. 34 del 19 maggio 2020*, che il contributo a fondo perduto spetta a condizione che l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 sia inferiore ai due terzi dell'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019. Il predetto contributo spetta anche in assenza dei requisiti di fatturato di cui sopra ai soggetti che hanno attivato la partita IVA a partire dal 1° gennaio 2019 *(comma 4)*.

Il successivo comma 5 dispone che per i soggetti che hanno già beneficiato del contributo a fondo perduto di cui all'art. 25 del D.L. n. 34/2020, convertito con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, che non abbiano restituito il predetto ristoro, il contributo è corrisposto dall'Agenzia delle entrate

mediante accreditalento sul conto corrente bancario o postale sul quale è stato erogato il precedente contributo.

Si ricorda che l'art. 25 del D.L. n. 34/2020 ha stabilito, al comma 5, che l'ammontare del contributo a fondo perduto è determinato applicando una percentuale alla differenza tra l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2020 e l'ammontare del fatturato e dei corrispettivi del mese di aprile 2019 come segue:

- a) venti per cento per i soggetti con ricavi o compensi non superiori a 400.000 euro nel periodo d'imposta precedente;*
- b) quindici per cento per i soggetti con ricavi o compensi superiori a 400.000 euro e fino a un milione di euro nel periodo d'imposta precedente;*
- c) dieci per cento per i soggetti con ricavi o compensi superiori a un milione e fino a cinque milioni di euro nel periodo precedente.*

Il comma 6 dell'art. 25 del D.L. n. 34/2020, ha, poi, stabilito che l'ammontare del contributo a fondo perduto è riconosciuto ai soggetti di cui al comma 1 beneficiari del contributo ai sensi dei commi 3 e 4, per un importo non inferiore a mille euro per le persone fisiche e a duemila euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche.

Il comma 6 dispone che per i soggetti che non hanno presentato istanza di contributo a fondo perduto ai sensi del predetto art. 25 del D.L. n. 34/2020, il contributo è riconosciuto previa presentazione di apposita istanza esclusivamente mediante la procedura web e il modello approvati con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 10 giugno 2020.

Il successivo comma 7 prevede che l'ammontare del contributo a fondo perduto è determinato: a) per i soggetti di cui al comma 5 (*che hanno già beneficiato del contributo*) come quota del contributo già erogato ai sensi dell'art. 25 del D.L. n. 34/2020; b) per i soggetti di cui al comma 6 (*soggetti che non hanno presentato istanza del contributo di cui all'art. 25*) come quota del valore calcolato sulla base dei dati presenti nell'istanza trasmessa e dei criteri stabiliti dai commi 4, 5, e 6 dell'art. 25 del D.L. n. 34/2020. Le predette quote sono differenziate per settore economico e sono riportate nell'Allegato 1 al decreto.

L'importo del contributo non può essere, in ogni caso, superiore a 150.000 euro (*comma 8*).

Il comma 9 dispone che per i soggetti che hanno già beneficiato del contributo a fondo perduto, in possesso dei requisiti di cui al comma 4, l'ammontare del contributo è determinato applicando le percentuali riportate nell'Allegato 1 al decreto agli importi minimi di 1.000 euro per le persone fisiche e a 2.000 euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche (*per le*

attività sportive di cui ai codici ATECO sopra riportati, la percentuale è del 200%).

Con il comma 10 è previsto che si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui all'art. 25, commi da 7 a 14, del D.L. n. 34/2020.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate sono definiti i termini e le modalità per la trasmissione delle istanze di cui al comma 6 e ogni ulteriore disposizione per l'attuazione della presente disposizione.

Si ricorda che, come precisato dall'Agenzia delle entrate con la Circolare n. 22/E del 21 luglio 2020, possono fruire del contributo a fondo perduto ex art. 25 del D.L. n. 34/2020, anche gli enti non commerciali che esercitano in via non prevalente od esclusiva, un'attività in regime d'impresa. Possono accedere al beneficio, tra l'altro, le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro che determinano il reddito ai sensi della legge n. 398 del 1991. Al fine di determinare i ricavi per poter fruire del contributo, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che per gli enti non commerciali e, quindi, per le associazioni sportive dilettantistiche, debbano essere considerati i soli ricavi con rilevanza ai fini IRES. Sono, pertanto, esclusi i proventi che non si considerano conseguiti nell'esercizio di attività commerciali nonché quelli derivanti da attività aventi i requisiti di cui al comma 3 dell'art. 148 del TUIR, svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali (proventi decommercializzati).

Art. 3 – Fondo per il sostegno delle associazioni e società sportive dilettantistiche

Al fine di far fronte alla crisi economica delle associazioni e società sportive dilettantistiche, determinatasi in ragione delle misure in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, è istituito nello stato di previsione del Ministero dell'Economia e delle finanze il "Fondo per il sostegno delle Associazioni Sportive Dilettantistiche e delle Società Sportive Dilettantistiche" con una dotazione di 50 milioni di euro per l'anno 2020, le cui risorse sono trasferite al bilancio autonomo della Presidenza del Consiglio dei Ministri, per essere assegnate al Dipartimento per lo Sport.

Il Fondo è destinato all'adozione di misure di sostegno e ripresa delle associazioni e società sportive dilettantistiche che hanno cessato o ridotto la propria attività istituzionale a seguito dei provvedimenti statali di sospensione delle attività sportive. I criteri di ripartizione delle risorse così stanziare sono stabiliti con provvedimenti del Capo del Dipartimento per lo Sport che dispone la loro erogazione.

Art. 10-bis -Detassazione di contributi e di indennità

I contributi e le indennità erogati in via eccezionale a seguito dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, spettanti ai soggetti esercenti impresa, arti o professioni nonché ai lavoratori autonomi, non concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi e IRAP.

Art. 13-ter (già previsto dall'art. 7 del D.L. Ristori-bis) -Sospensione versamenti tributari

Per i soggetti che esercitano le attività economiche sospese ai sensi dell'art.1 del DPCM 3 novembre 2020, con domicilio fiscale, sede legale, sede operativa nel territorio dello Stato sono sospesi termini in scadenza nel mese di **novembre 2020**, relativi a:

- versamenti delle ritenute ex artt. 23 e 24 DPR n. 600/1973, e addizionali regionali e comunali;
- versamenti IVA.

I versamenti sospesi vanno effettuati **entro il 16 marzo 2021**, senza applicazione di interessi e sanzioni, in unica soluzione o in **quattro rate mensili** di pari importo, con pagamento della prima rata entro il 16 marzo 2021.

Art. 13-quater (già previsto dall'art. 2 del D.L. Ristori-bis)- Sospensione versamenti tributari e contributivi in scadenza nel mese di dicembre 2020

Per i soggetti esercenti attività d'impresa, arti e professioni con domicilio fiscale, sede legale, sede operativa nel territorio dello Stato, con ricavi o compensi non superiori a 50 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto e che hanno subito una perdita del fatturato/corrispettivi di almeno il 33% nel mese di novembre 2020 rispetto allo stesso mese del 2019, sono sospesi termini in scadenza **nel mese di dicembre 2020**, relativi a:

- versamenti delle ritenute ex artt. 23 e 24 DPR n. 600/1973, e addizionali regionali e comunali;
- versamenti IVA
- versamenti contributi previdenziali e assistenziali

I versamenti sospesi vanno effettuati **entro il 16 marzo 2021**, senza applicazione di interessi e sanzioni, in unica soluzione o in **quattro rate mensili** di pari importo, con pagamento della prima rata entro il 16 marzo 2021.

La sospensione si applica a prescindere dai requisiti relativi ai ricavi e diminuzione del fatturato, ai soggetti che svolgono le attività economiche in "zona rossa".

Art. 13-quinquies- Sospensione versamento 2^a rata acconto imposte sui redditi e IRAP

Per i soggetti che svolgono l'attività economica nel territorio dello Stato, con ricavi/compensi non superiori a 50 milioni di euro nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto e con una diminuzione del fatturato/corrispettivi del 33% nel primo semestre 2020 rispetto allo stesso periodo 2019, il termine di **versamento della 2^a rata di acconto delle imposte sui redditi e IRAP** dovuta per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, è prorogata al **30 aprile 2021**.

I versamenti sospesi andranno effettuati **entro il 30 aprile 2021**, senza applicazione di interessi e sanzioni, in unica soluzione o in quattro rate mensili di pari importo, con pagamento della prima entro il medesimo 30 aprile.

Art. 17 – Disposizioni a favore dei lavoratori sportivi

Il comma 1 dispone che per i **mesi di novembre e dicembre 2020** (*il mese di dicembre 2020 è stato inserito con l'art. 17-bis della legge di conversione*) è erogata dalla società Sport e Salute S.p.A., nel limite massimo di 124 milioni di euro per l'anno 2020, **un'indennità pari a 800 euro** in favore dei lavoratori impiegati con rapporti di collaborazione presso il CONI, il CIP, le FSN, le DSA, gli EPS, le società e le associazioni sportive dilettantistiche di cui all'art. 67, comma 1, lett. m) TUIR, i quali, in conseguenza dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, hanno cessato, ridotto o sospeso la loro attività. Il predetto emolumento non concorre alla formazione del reddito e non è riconosciuto ai percettori di altro reddito da lavoro, di pensione, del reddito di cittadinanza, del reddito di emergenza.

Le domande degli interessati, unitamente all'autocertificazione del possesso dei requisiti del precedente comma 1, sono presentate entro il 30 novembre 2020 (7 dicembre 2020 per il mese di dicembre) tramite la piattaforma informatica di cui al decreto del Ministro dell'Economia di concerto con il Ministro delle politiche giovanili e lo sport del 6 aprile 2020, alla società Sport e Salute S.p.A. che le istruisce secondo l'ordine cronologico di presentazione.

Ai soggetti che già hanno beneficiato per i mesi di marzo, aprile, maggio e giugno 2020, dell'indennità prevista dalle precedenti disposizioni agevolative, per i quali permangono i requisiti richiesti, l'indennità pari a 800 euro è erogata dalla società Sport e Salute senza necessità di ulteriore domanda, anche per il mese di novembre 2020.

Art. 17-bis (già previsto dall'art. 11 del D.L. Ristori-quater) Disposizioni a favore di lavoratori sportivi

Per il mese di **dicembre 2020** è erogata dalla Sport e Salute S.p.A., nel limite massimo di 170 milioni di

euro, un'indennità pari a **800 euro** in favore dei lavoratori impiegati con rapporti di collaborazione presso il CONI, il CIP, le FSN, le DSA, gli EPS, riconosciuti dal CONI, e presso le asd e le ssd di cui all'art. 67, comma 1, lett. m), del TUIR, i quali, in conseguenza dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, hanno cessato, ridotto o sospeso la propria attività. Il predetto emolumento non concorre alla determinazione del reddito e non è riconosciuto ai percettori di altro reddito da lavoro. Si considera reddito da lavoro, che esclude il diritto a percepire l'indennità, il reddito da lavoro autonomo.

- **D.L. n. 149 del 9 novembre 2020 (Decreto "Ristori-bis")- D.L. n. 157 del 30 novembre 2020 (decreto Ristori-quater)-** *Le disposizioni recate dai decreti "Ristori"-bis, ter e quater sono confluite, in sede di conversione in legge nel D.L. n. 137/2020 (decreto "Ristori-1"). Con l'art. 1 della legge di conversione sono stati abrogati i D.L. n. 137 "Ristori-bis", n.154 "Ristori-ter" e n. 157 "Ristori-quater".*

- **Decreti "Ristori" - Nuove scadenze tributarie - Termine per il versamento della seconda rata di acconto IRES, IRPEF e IRAP per il 2020 - (Art. 2 D.L. n. 157 del 30 novembre 2020) –**

Tutti i contribuenti esercenti attività di impresa (asd e ssd per l'attività commerciale svolta) **con esercizio sociale al 31 dicembre 2019**, possono versare il secondo acconto delle imposte 2020, anziché il 30 novembre, entro il **10 dicembre 2020**;

-i contribuenti esercenti attività d'impresa (asd e ssd per l'attività commerciale svolta) **con esercizio sociale al 31 dicembre 2019**, con ricavi o compensi **non** superiori a 50 milioni di euro nel 2019 e che hanno subito una diminuzione del fatturato e dei corrispettivi di almeno il 33% nel primo semestre del 2020 rispetto al primo semestre del 2019, possono versare il secondo acconto relativo al 2020 anziché il 30 novembre 2020, **entro il 30 aprile 2021**;

-i contribuenti che operano nei settori economici, di cui all'allegato 1 del D.L. n. 149/2020 (tra questi, con codici ATECO: 931200 – attività di club sportivi; 931910 – enti e organizzazioni sportivi; 931999 – altre attività sportive nca.), **con esercizio sociale al 31 dicembre 2019**, che hanno subito restrizioni, con domicilio fiscale o sede operativa nelle aree del territorio nazionale caratterizzate da uno scenario di massima gravità e da un livello di rischio alto (**zone rosse**) possono versare gli acconti delle imposte per il 2020, anziché il 30 novembre 2020, **entro il 30 aprile 2021, a prescindere dai requisiti relativi ai ricavi e alla diminuzione del fatturato**. A tale riguardo sono considerate

“zone rosse” quelle individuate con l’ordinanza del Ministro della Salute del 26 novembre 2020 e, cioè: Abruzzo, Calabria, Campania, Lombardia, Piemonte, Valle d’Aosta, Toscana e Provincia autonoma di Bolzano.

Termine per i versamenti fiscali e contributivi in scadenza nel mese di dicembre (art. 7 D.L. n. 149 del 9 novembre 2020 e art 2 del D.L. n. 157 del 30 novembre 2020) -.

Trattasi di:

- IVA relativa al mese di novembre 2020 (contribuenti mensili) o all’ultimo trimestre 2020 (contribuenti trimestrali) in scadenza il **16 dicembre 2020**;
- acconto IVA il cui versamento è in scadenza entro il **27 dicembre 2020**;
- ritenute alla fonte sui redditi di lavoro dipendente e assimilati ex artt, 23 e 24 DPR n. 600/1973 e delle trattenute per le addizionali regionali e comunali, in scadenza il **16 dicembre 2020**;
- versamenti dei contributi previdenziali ed assistenziali, con esclusione di quelli INAIL, relativi alle retribuzioni corrisposte nel mese di novembre, Gestione separata inclusa, in scadenza il **16 dicembre 2020**.

I suddetti versamenti possono essere versati o in unica soluzione entro il 16 marzo 2021 o in quattro rate mensili, di pari importo, senza applicazione di interessi o sanzioni, con pagamento della prima rata entro il 16 marzo 2021.

Destinatari della sospensione sono:

- i contribuenti con ricavi/compensi commerciali non superiori a 50 milioni di euro nel 2019 e che hanno subito una diminuzione del fatturato/corrispettivi di almeno il 33% nel mese di novembre 2020 rispetto allo stesso mese del 2019;
- i contribuenti che esercitano le attività economiche sospese ex art. 1 DPCM 3 novembre 2020, con domicilio fiscale o sede operativa nelle aree del territorio nazionale caratterizzate da un elevato rischio (**zone rosse**). Per detti soggetti la sospensione è prevista a **prescindere** dai requisiti relativi ai ricavi o alla diminuzione del fatturato.

Termini per il pagamento delle rate per la rottamazione-ter e del saldo e stralcio in scadenza nel 2020 - (Art 4 D.L. n. 157 del 30 novembre 2020) –

Sono prorogati al **1° marzo 2021** i termini per il pagamento:

- delle rate della rottamazione-ter – già differita il 10 dicembre 2020, sempre che le rate scadute nel 2019 siano state regolarmente pagate (le quattro rate della rottamazione-ter scadute nel 2020 (28 febbraio; 31 maggio; 31 luglio e 30 novembre 2020));
- della seconda e terza rata delle somme dovute a saldo e stralcio (31 marzo e 31 luglio 2020).

- **Legge di bilancio 2021, n. 178 del 30 dicembre 2020 (G.U. n. 322 del 30 dicembre 2020 – S.O. n. 46)**

E' opportuno premettere che, grazie al deciso intervento dell'intero movimento sportivo dilettantistico, nonché della LND, già in Commissione alla Camera è stato soppresso l'articolo 108 del disegno di legge originario che prevedeva una pesante modifica al regime IVA degli enti non commerciali e, quindi, delle associazioni sportive dilettantistiche, disponendo l'assoggettamento all'IVA, seppure in esenzione dal tributo, dei corrispettivi specifici, delle cessioni di beni e delle prestazioni rese, come previsto dal terzo comma dell'art. 148 TUIR, agli associati, soci e partecipanti e alle altre associazioni che svolgono la medesima attività e che fanno parte di una organizzazione locale o nazionale. Ciò avrebbe comportato per le associazioni sportive dilettantistiche notevoli aggravii di natura formale quali gli adempimenti legati all'imposta (emissione di fatture, tenuta dei registri IVA, obbligo di dichiarazione, ecc.).

Tanto premesso, si riportano di seguito le disposizioni recate dall'art. 1, che consta di 1.150 commi, della legge di bilancio relative al settore sportivo dilettantistico ivi comprese quelle attinenti agli enti non commerciali, quali fiscalmente sono considerate le associazioni sportive dilettantistiche. Segue la segnalazione di alcune delle altre norme più significative, recate dalla legge in oggetto, che riguardano la generalità dei contribuenti e che più possono interessare le ssd e le asd.

Comma 34 – Fondo per esonero dai contributi previdenziali

Al fine di garantire la sostenibilità della riforma del lavoro sportivo, è istituito presso il MEF un apposito fondo con dotazione di 50 milioni di euro per l'anno 2021 e di 50 milioni per l'anno 2022 per finanziare nei predetti limiti l'esonero, anche parziale, dal versamento dei contributi previdenziali a carico delle Federazioni sportive nazionali, delle DSA, degli EPS, delle associazioni e società sportive dilettantistiche, con esclusione dei premi INAIL, relativamente ai rapporti di lavoro sportivo instaurati con atleti, allenatori, istruttori, direttori tecnici, direttori sportivi, preparatori atletici e direttori di gara.

Comma 36 – Sospensione dei termini di versamento per gli enti sportivi

Per Le federazioni sportive nazionali, gli EPS e le associazioni e società sportive professionistiche e dilettantistiche che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato e operano nell'ambito di competizioni sportive in corso di svolgimento ai sensi del DPCM 24 ottobre 2020 (comma 9, lett. e)), sono sospesi:

- a)-i termini relativi ai versamenti delle ritenute alla fonte ex artt. 23 e 24 DPR n. 600/1973 (redditi di lavoro dipendente e assimilati) che i predetti soggetti operano in qualità di sostituti di imposta, dal 1° gennaio al 28 febbraio 2021;
- b)-i termini relativi agli adempimenti ed ai versamenti dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi per l'assicurazione obbligatoria dal 1° gennaio al 28 febbraio 2021;
- c)- i termini dei versamenti relativi all'IVA in scadenza nei mesi di gennaio e febbraio 2021;
- d)- i termini relativi ai versamenti delle imposte sui redditi in scadenza dal 1° gennaio al 28 febbraio 2021.

Comma 37 – Ripresa dei versamenti

I versamenti sospesi ai sensi del comma 36 sono effettuati, senza applicazione di interessi e sanzioni, in un'unica soluzione entro il 30 maggio 2021 o mediante rateizzazione fino ad un massimo di **24 rate mensili** di pari importo, con versamento della prima rata entro il 30 maggio 2021. I versamenti relativi ai mesi di dicembre 2021 e 2022 devono essere effettuati entro il giorno 16 di detti mesi.

Comma 44 – Abbattimento 50% IRES sugli utili degli enti non commerciali

Gli utili (dividendi) **ricevuti** dagli enti non commerciali (*associazioni sportive dilettantistiche*), che esercitano senza scopo di lucro, in via esclusiva o principale, una o più attività di interesse generale per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale nei settori indicati al successivo comma 45, non concorrono alla formazione del reddito imponibile nella misura del 50% a decorrere dall'esercizio in corso al 1° gennaio 2021 (*esercizio 2021 o 1°luglio 2020-30 giugno 2021 per i soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare*).

Comma 45 – Definizione dei settori ai quali è applicabile il comma 44

I settori nell'ambito dei quali devono essere svolte le attività di interesse generale di cui al comma 44 sono:

- a)- famiglia e valori connessi.....omissis.....
- b)-omissis....; **attività sportiva**;...omissis

Commi 561-562 – Fondo per potenziare l'attività sportiva

Al fine di potenziare l'attività sportiva di base nei territori per tutte le fasce della popolazione e di ottimizzare gli interventi di prevenzione primaria, secondaria e terziaria attraverso l'esercizio fisico, è istituito presso il MEF, per il successivo trasferimento delle risorse al bilancio autonomo della Presidenza del Consiglio dei ministri, un fondo con dotazione di 50 milioni di euro per

l'anno 2021. Con decreto dell'autorità di governo competente in materia di sport sono individuati i criteri di gestione delle risorse del fondo.

Commi 563-564 – Autorizzazione di spesa per eventi sportivi internazionali

Sono state autorizzate spese per gli Europei di nuoto in programma a Roma nel 2022 e per i Giochi del Mediterraneo programmati per il 2026 a Taranto.

Comma 7 - Assegno universale

E' stata incrementata la dotazione finanziaria del "Fondo assegno universale e sevizi alla famiglia", (che dovrà essere introdotto con un ddl attualmente all'esame del Senato).

L'assegno sostituirà una serie di misure attualmente in essere quali, l'assegno di natalità, il premio alla nascita, le detrazioni IRPEF per i figli a carico, l'assegno ai nuclei familiari con almeno 3 figli.

Comma 8 (modificato con l'art. 1 del D.L. n. 182 del 31 dicembre 2020 - G.U. n. 323 del 31 dicembre 2020) – Stabilizzazione della detrazione da lavoro dipendente

E' stata stabilizzata la nuova detrazione da lavoro dipendente, in sostituzione del "bonus Renzi", che spetterà dal 1° gennaio 2021 ai lavoratori con redditi tra 28.000 e 40.000 euro. Viene confermato, a regime, il meccanismo di incremento delle buste paga fino a 100 euro netti mensili in vigore dallo scorso luglio 2020. L'aumento decresce fino ad azzerarsi a ridosso dei 39-40.000 euro.

Commi 10 e 11 – Incentivi per nuove assunzioni

Per le nuove assunzioni a tempo indeterminato e le trasformazioni di contratti a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato effettuate nel biennio 2021-2022, l'esonero contributivo previsto dai commi 100 e segg. della legge n. 205/2017 (*occupazione giovanile*) è riconosciuto nella misura massima del 100% per un periodo massimo di 36 mesi nel limite massimo di importo pari a 6.000 euro annui per soggetti di età inferiore a 36 anni. Il periodo sale a 48 mesi per i datori di lavoro privati che effettuino assunzioni in una sede produttiva ubicata in Abruzzo, Molise, Campania, Basilicata, Sicilia, Puglia, Calabria e Sardegna.

Comma 16 – Incentivi per assunzioni di donne lavoratrici

Per l'assunzione di donne lavoratrici nel biennio 2021-2022, l'esonero contributivo di cui all'art. 4, commi da 9 a 11 della legge 28 giugno 2012, n. 92, è riconosciuto nella misura del 100% nel limite massimo di 6.000 euro annui.

Commi 20 – 22 – Esonero contributivo dovuto da lavoratori autonomi

Per favorire la ripresa della loro attività, è istituito il Fondo per l'esonero dei contributi previdenziali, esclusi quelli INAIL, dovuti da lavoratori autonomi e professionisti che abbiano percepito nel 2019 un reddito complessivo di 50.000 euro e abbiano subito un calo di fatturato o di corrispettivi nel 2020 non inferiore al 33% rispetto a quelli del 2019. Entro 60 giorni dovranno essere emanati i decreti attuativi dal Ministro del Lavoro di concerto con il MEF.

Comma 40 – *IVA su cibo da asporto*

Sui cibi di asporto si applica l'IVA nella misura del 10%.

Commi 97- 101 – *Fondo a sostegno dell'imprenditoria femminile*

E' istituito presso il Ministero dello sviluppo economico un Fondo per promuovere e sostenere l'imprenditoria femminile con dotazione di 20 milioni di euro per il 2021 e 2022. Sono previsti contributi, finanziamenti e incentivi che saranno individuati con decreto attuativo dei ministeri competenti.

Comma 161 – *Esonero contributivo in alcune Regioni*

L'esonero contributivo previsto dall'art. 27, comma 1, del D.L. n. 104/2020 si applica fino al 31 dicembre 2029.

Trattasi dell'esonero dal versamento dei contributi pari al 30%, dal 1° ottobre al 31 dicembre 2020, dei contributi previdenziali complessivi, esclusi INAIL, dovuti dai datori di lavoro privati che operano in regioni che nel 2018 presentavano un PIL pro-capite inferiore al 75% della media UE.

Con il comma 161, l'esonero è stato esteso fino al 31 dicembre 2029 graduandolo annualmente: pari al 30% fino al 2025; pari 20% per gli anni 2026 e 2027; pari al 10% per gli anni 2028 e 2029.

Comma 232 - *Credito d'imposta sulle spese sanificazione degli ambienti di lavoro*

Sono stati modificati i termini per l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta previsto **dall'art. 120 del D.L. n. 34/2020**. **L'originaria scadenza del 31 dicembre 2021** è stata ridotta al 30 giugno 2021, anticipando così i termini per l'utilizzo del credito. Trattasi delle spese sostenute nel 2020 per un massimo di 80.000 euro in relazione agli interventi necessari per far rispettare le prescrizioni sanitarie e le misure di contenimento del Covid-19.

Commi 309-311 – *Blocco dei licenziamenti*

Fino alla data del 31 marzo 2021 è preclusa ai datori di lavoro, indipendentemente dal numero dei dipendenti, la facoltà di recedere dal contratto di lavoro per giustificati motivi oggettivi salvo che non sia motivata dalla cessazione definitiva dell'attività.

Comma 362 – Assegno di natalità (bonus bebè)

L'assegno di natalità, già previsto per i figli nati o adottati nei precedenti anni, è stato confermato anche per quelli nati/adottati dal 1° gennaio al 31 dicembre 2021. L'assegno, corrisposto, a domanda, dall'INPS, consiste in 1.920 € annui nel nucleo familiare con ISEE fino a 7.000 euro annui, in 1.400 euro annui nel nucleo con ISEE fino 40.000 e in 960 euro annui con ISEE superiore a 40.000 euro annui. In caso di figlio nato nel 2021 successivo al primo l'importo dell'assegno è aumentato del 20%.

Commi 381- 383 – Incentivi per locatori di immobili

Per il 2021 al locatore di un immobile adibito ad uso abitativo situato in comune ad alta tensione abitativa, che costituisce abitazione principale per il locatario, in caso di riduzione dell'importo del contratto di locazione, è riconosciuto un contributo a fondo perduto fino al 50% della riduzione del canone, entro il limite massimo di 1.200 euro per locatore. Entro 60 giorni l'Agenzia delle entrate emanerà le disposizioni attuative della norma.

Commi 386 -391 – Indennità straordinaria per lavoratori autonomi – ISCRO – E' istituita, per il triennio 2021-2023, una indennità straordinaria di continuità reddituale e operativa – ISCRO – in favore di soggetti, titolari di partita IVA, iscritti alla Gestione separata INPS che esercitano per professione abituale attività di lavoro autonomo ex art. 3 TUIR, che non hanno trattamento pensionistico o reddito di cittadinanza, che hanno prodotto reddito di lavoro autonomo inferiore al 50% della media dei redditi di lavoro autonomo conseguiti nei tre anni precedenti, che hanno dichiarato nell'anno precedente un reddito non superiore a 8.145 euro e che sono in regola con la contribuzione previdenziale obbligatoria.

L'indennità sarà erogata per 6 mesi dal primo giorno successivo alla presentazione della domanda, che andrà prodotta in via telematica all'INPS entro il 31 ottobre del triennio 2021-23. L'indennità non concorrerà alla formazione del reddito e sarà pari al 25%, su base semestrale, dell'ultimo reddito certificato dall'Agenzia delle entrate entro il limite massimo di 800 euro mensili e non inferiore a 250 euro mensili.

Ad esempio, se un lavoratore autonomo, che negli anni 2017-2019 ha avuto un reddito medio di 30.000 euro sceso nel 2020 a 8.000 euro, percepirà un'indennità pari a $30.000/2$ (base semestrale) = $15.000/4$ (cioè il 25%) = $3.750/6$ (mesi di fruizione) = 625 euro mensili per un semestre.

I rimborsi con cashback non concorrono a formare il reddito del percipiente.

Comma 1102 – Registrazione delle fatture emesse

A seguito della norma introdotta dal comma 1102 al comma 3 dell'art. 7 del DPR n. 542/1999, i soggetti che hanno esercitato l'opzione per la liquidazione dell'IVA con cadenza trimestrale possono annotare le fatture emesse, anziché entro il giorno quindici del mese successivo, entro la fine del mese successivo al trimestre di effettuazione dell'operazione e con riferimento allo stesso mese di effettuazione dell'operazione. Trattasi dei soggetti passivi IVA che nell'anno precedente hanno realizzato un volume d'affari non superiore a 400.000 euro per le imprese aventi ad oggetto prestazioni di servizi e per i professionisti nonché 700.000 euro per le imprese aventi ad oggetto altre attività che hanno esercitato l'opzione per la liquidazione trimestrale dell'IVA con maggiorazione dell'1% a titolo di interessi.

Sono poi stati confermati e prorogati molti **bonus** già concessi per il 2020 e ne sono stati previsti altri di cui, di seguito si riassumono i più significativi.

Bonus idrico – (commi 61-65)

Alle persone fisiche è riconosciuto un *bonus idrico* pari a 1.000 euro per ciascun beneficiario da utilizzare entro il 31 dicembre 2021 per interventi di sostituzione di vasi sanitari in ceramica con nuovi apparecchi a scarico ridotto e di apparecchi di rubinetteria sanitaria, soffioni doccia e colonne doccia con nuovi apparecchi a limitazione di flusso d'acqua. Il *bonus* non costituisce reddito imponibile del beneficiario e non rileva ai fini ISEE.

Superbonus 110% - Proroghe (Comma 66)

E' stato prorogato al 30 giugno 2021, ma con il 60% dei lavori avviati potrà essere utilizzato fino al 31 dicembre 2021.

Bonus acquisto auto elettriche (Commi 77- 79)

Ai soggetti appartenenti a nuclei familiari con ISEE fino a 20.000 euro annui che acquistano in Italia entro il 31 dicembre 2021, anche in locazione finanziaria, veicoli nuovi di fabbrica esclusivamente ad energia elettrica, che abbiano un prezzo di listino al netto IVA inferiore a 30.000 euro, è riconosciuto un contributo nella misura del 40%.

Bonus acquisto occhiali (Comma 438)

Ai soggetti con ISEE non superiore a 10.000 euro annui è concesso un *bonus – vaucher una tantum* - di 50 euro per l'acquisto di occhiali da vista e di lenti a contatto.

Bonus per acquisto TV (Comma 614)

Allo scopo di favorire il rinnovo/sostituzione di televisori non idonei alla ricezione dei programmi con le nuove tecnologie, è previsto un contributo per l'acquisto di nuove TV e per lo smaltimento.

Bonus acquisto veicoli e rottamazione- (commi 652-657)

Per l'acquisto di un veicolo nuovo di fabbrica con prezzo di listino inferiore a 40.000 euro, è prevista la concessione di un *bonus* fino a 2.000 euro. Se trattasi di veicolo commerciale il *bonus* sale fino a 6.400 euro. Per la rottamazione di un veicolo è previsto un contributo.

Sono, poi, previsti, a seconda del reddito ISEE, *bonus* per l'acquisto di smartphone, per l'acquisto di mobili e finestre (comma 58), per gli affitti di case per studenti fuori sede e *bonus*, fino a 3.000 euro, per gli asili nido.

Confermato per il 2021, in attesa dell'assegno unico per i figli, il *bonus mamma domani* di 800 euro per le donne che entrano nel settimo mese di gravidanza e che partoriranno nei primi mesi del 2021. Il *bonus* che viene denominato *Premio alla nascita INPS e Premio all'adozione* sarà corrisposto in unica soluzione per le nascite/adozioni avvenute nell'anno 2021.

* **D.L. n. 183 del 31 dicembre 2020 – cd. “Decreto Milleproroghe –**, pubblicato nella **G.U. n. 323 dello stesso 31 dicembre**.

Non prevede particolari disposizioni per lo sport dilettantistico ad eccezione di quelle recate dall'art. 16 che prorogano al 30 giugno 2021 il termine, originariamente previsto al 31 dicembre 2020, per la garanzia che il “Fondo di garanzia per i mutui relativi alla costruzione, ampliamento, attrezzatura e miglioramento di impianti sportivi da parte di società e associazioni sportive dilettantistiche”, può prestare sui finanziamenti erogati dall'Istituto per il Credito Sportivo per le esigenze di liquidità delle Federazioni Sportive Nazionali e delle società e associazioni sportive dilettantistiche.

Anche per la concessione di contributi in c/interessi sugli stessi finanziamenti è prevista la proroga al 30 giugno 2021.

● **Nuova misura dell'interesse legale per il 2021.**

Con decreto del Ministro dell'Economia e finanze dell'11 dicembre 2020 – G.U. n. 310 del 15 dicembre 2020 – è stato fissato il saggio degli interessi legali per il 2021 allo 0,01%.

Pertanto, per quanto riguarda il costo del ravvedimento operoso, per omessi/tardivi versamenti dovuti nel 2020, si dovranno applicare interessi nelle due misure dello 0.05% fino al 31 dicembre 2020 e dello 0.01% dal 1° gennaio 2021.

● **D.L. 22 marzo 2021 n. 41 – Recante misure in materia di sostegno alle imprese, di lavoro, salute, connesse all'emergenza Covid-19 – convertito in legge n. 69 del 21 maggio 2021**

Art. 1 – Contributo a fondo perduto a favore degli operatori economici e proroga dei termini per la precompilata IVA-

La finalità perseguita dalla disposizione è, in analogia a quelle emanate con l'art. 25 del D.L. n. 34/2020 e con l'art. 1 del D.L. 28 ottobre 2020, n. 137, quella di sostenere i soggetti colpiti dall'emergenza epidemiologica Covid-19 con la concessione di un **contributo a fondo perduto** a favore dei soggetti titolari di partita IVA, residenti o stabiliti nel territorio dello Stato, che svolgono attività d'impresa, arte o professione o producono reddito agrario.

Come si rileva dalla Relazione illustrativa al provvedimento, rientrano tra i possibili beneficiari del contributo, e alle condizioni previste dalla disposizione, anche gli enti non commerciali, compresi gli enti del Terzo settore, in relazione allo svolgimento di attività commerciali.

Rientrano, pertanto, tra i soggetti agevolati oltre alle società sportive dilettantistiche, le associazioni sportive dilettantistiche, ovviamente per l'attività commerciale dalle stesse esercitate.

Il contributo spetta- *comma 3* - ai soggetti con ricavi commerciali di cui all'art. 85, comma 1, lett. a) e b), del TUIR o compensi derivanti da lavoro autonomo, **non superiori a 10 milioni di euro**, conseguiti nel **secondo periodo d'imposta antecedente** a quello di entrata in vigore del decreto (2021) , e cioè nel periodo d'imposta in corso al **31 dicembre 2019**.

-L'ammontare del contributo è determinato come segue.

Se la differenza tra l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi **dell'anno 2020** e l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi **dell'anno 2019** risulti negativa (cioè il dato del 2020 è inferiore almeno del 30 per cento al dato del 2019) a tale differenza si applicherà la percentuale del 60, 50, 40 o 20 per cento a seconda dell'ammontare dei ricavi o compensi **dichiarati nel secondo periodo d'imposta antecedente** a quello di entrata in vigore del decreto (2021), fermo restando il riconoscimento del contributo minimo qualora superiore. Per i soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal 1° gennaio 2019, nel caso in cui la differenza tra l'ammontare medio mensile del fatturato e del fatturato dell'anno 2020 e l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2019 risulti negativa ma inferiore al 30 per cento, il contributo è pari a quello minimo.

L'ammontare del contributo è determinato applicando una percentuale alla differenza tra l'ammontare medio mensile del fatturato/corrispettivi dell'anno 2020 e l'ammontare medio mensile del fatturato/corrispettivi dell'anno 2019 come segue:

- a) sessanta per cento per i soggetti con ricavi o compensi di cui al comma 3 non superiori a 100.000 euro;

- b) cinquanta per cento per i soggetti con ricavi superiori a 100 mila euro e fino a 400 mila euro;
- c) quaranta per cento per i soggetti con ricavi superiori a 400 mila euro e fino a 1 milione di euro;
- d) trenta per cento per i soggetti con ricavi superiori a 1 milione di euro e fino a 5 milioni di euro;
- e) venti per cento per i soggetti con ricavi superiori a 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro.

Per tutti i soggetti l'importo del contributo non può essere superiore a 150.000 euro ed è riconosciuto, comunque, per un importo non inferiore a 1.000 euro per le persone fisiche e a 2.000 euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche.

Ad esempio, se una asd/ssd, **con esercizio coincidente con l'anno solare**, ha dichiarato ricavi per il periodo d'imposta 2019 e conseguito, nello stesso anno 2019, ricavi di natura commerciale (sponsorizzazione, incassi gare, pubblicità, ecc,) per 80 000 euro e nell'anno 2020, ricavi commerciali per 30.000 euro, riceverà un contributo di **2.500** euro, pari al **60%** di euro 4.667 che è l'importo medio mensile del fatturato perduto determinato dalla differenza tra 80.000 euro e 30.000 euro, ragguagliata al mese ($80.000-30.000=50.000:12$ mesi= 4.167 euro).

*Per i soggetti con esercizio **non coincidente** con l'anno solare (ad es. 1°luglio 2018-30 giugno 2019) il secondo periodo d'imposta antecedente al periodo d'imposta 2020/21 è il 2018; in tal caso, presumendo che i ricavi conseguiti nel periodo d'imposta 2018 (1°luglio 2018/30 giugno 2019) e dichiarati nella Dichiarazione Redditi 2019, siano stati superiori a 100 mila euro, la percentuale da applicare sulla differenza dei ricavi conseguiti negli anni 2019 (nell'esempio 80.000 euro) e 2020 (nell'esempio,30.000 euro), sarebbe del 40 per cento e non del 50 per cento come nell'esempio sopra riportato.*

Con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 23 marzo u.s. sono stati disposti il contenuto informativo, le modalità e i termini di presentazione dell'istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto nonché il modello dell'istanza e le relative istruzioni per la compilazione del modello stesso, reperibili sul sito istituzionale dell'Agenzia, unitamente ad una "Guida sul contributo".

L'istanza deve essere presentata all'Agenzia delle entrate in via telematica mediante i canali telematici dell'Agenzia ovvero mediante il servizio web disponibile nell'area riservata per portale "Fatture e corrispettivi" del sito internet dell'Agenzia.

La trasmissione dell'istanza può essere effettuata a partire **dal 30 marzo e non oltre il 28 maggio 2021**. A seguito della presentazione dell'istanza è

rilasciata una *prima ricevuta* che ne attesta *la presa in carico*; successivamente, eseguiti i necessari controlli, l’Agenzia, in caso di superamento degli stessi, comunica l’avvenuto mandato di pagamento del contributo, ovvero il riconoscimento del contributo nel caso di scelta di utilizzo dello stesso come credito d’imposta, nell’apposita area riservata del portale “Fatture e Corrispettivi” – Sezione “Contributo a fondo perduto – Consultazione esito”, accessibile al soggetto richiedente ovvero ad un suo intermediario delegato.

L’erogazione del contributo è effettuata mediante accredito sul conto corrente identificato dall’IBAN indicato nell’istanza, intestato al codice fiscale del soggetto richiedente.

Il contributo non concorre alla formazione del reddito della base imponibile delle imposte sui redditi e alla formazione del valore della produzione ai fini IRAP.

Il contributo può essere richiesto nell’istanza, **con scelta irrevocabile**, per l’intero importo spettante, **o mediante erogazione da parte dell’Agenzia delle entrate** con le modalità di cui sopra, o, qualora non si intendesse attendere l’erogazione diretta da parte dell’Agenzia delle entrate, **potrà essere richiesto il riconoscimento di un credito d’imposta da utilizzare in compensazione** ai sensi dell’art. 17 del d.lgs. n. 241/1997, presentando il modello F24 esclusivamente tramite i servizi telematici resi disponibili dall’Agenzia delle entrate.

Il comma 10 dispone che l’avvio sperimentale del processo che prevede la predisposizione delle bozze dei registri IVA e delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche da parte dell’Agenzia delle entrate, è rinviato alle operazioni IVA effettuate dal 1° luglio 2021. Inoltre, a partire dalle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2022, l’Agenzia delle entrate metterà a disposizione, oltre alle bozze dei registri IVA e delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche IVA, anche la bozza della dichiarazione annuale IVA **(precompilata)**.

Art. 10 – Indennità per i lavoratori dello sport

L’articolo dispone in materia di indennità per i lavoratori stagionali del turismo, degli stabilimenti termali, dello spettacolo e **dello sport**. I commi da 10 a 15 recano disposizioni che reiterano per l’anno 2021 la misura di sostegno economico già prevista dall’art. 96 del D.L. n. 18/2020 e dall’art. 98 del D.L. n. 34/2020, ripresa già nel D.L. n. 137/2020 e nel D.L. n. 157/2020, a favore dei lavoratori sportivi, tra i quali, come riportato nella relazione illustrativa al decreto, sono inclusi tecnici, istruttori, atleti, collaboratori amministrativi e gestionali.

L'indennità è erogata dalla società Sport e Salute S.p.A., nel limite massimo di 350 milioni di euro per l'anno 2021, un'indennità complessiva in favore dei lavoratori **impiegati con rapporti di collaborazione** presso il CONI, il CIP, le FSN, le DSA, gli EPS riconosciuti dal CONI, **le società e associazioni sportive dilettantistiche**, di cui all'art. 67, comma 1, lett. m), del TUIR, i quali, in conseguenza dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, hanno cessato, ridotto o sospeso la loro attività. L'emolumento non concorre alla formazione del reddito e **non** è riconosciuto ai percettori di altro reddito da lavoro e del reddito di cittadinanza nonché del reddito di emergenza.

Si considera reddito da lavoro, che esclude il diritto a percepire l'indennità il reddito da lavoro autonomo di cui all'art. 53 del TUIR, il reddito da lavoro dipendente e assimilato di cui agli artt. 49 e 50 del TUIR, nonché le pensioni di ogni genere.

Il comma 11 introduce una differenziazione dell'indennità spettante in base al reddito percepito in ambito sportivo nell'anno 2019. Ciò al fine di discriminare i soggetti che fanno del lavoro sportivo la propria fonte di reddito unica o primaria da coloro che esercitano il lavoro sportivo a latere di altra attività.

L'ammontare dell'indennità – *comma 11* - è determinata come segue:

- ai soggetti che nell'anno di imposta 2019 hanno percepito compensi relativi ad attività sportiva in misura superiore ai 10.000 euro annui, spetta la somma di **3.600** euro;
- ai soggetti che nell'anno di imposta 2019 hanno percepito compensi relativi all'attività sportiva in misura compresa tra 4.000 e 10.000 euro annui, spetta la somma di **2.400** euro;
- ai soggetti che nell'anno di imposta 2019 hanno percepito compensi relativi ad attività sportiva in misura inferiore a 4.000 euro annui, spetta la somma di **1.200** euro.

Sono ricomprese anche le collaborazioni coordinate e continuative rese da lavoratori sportivi con contratti stipulati e sottoscritti con committenti riconducibili a società e associazioni sportive dilettantistiche iscritte nel Registro CONI.

La società Sport e Salute S.p.A. utilizza i dati dichiarati dai beneficiari al momento della presentazione delle domande nella piattaforma informatica.

Come precisato dalla Soc. Sport e Salute nel sito istituzionale, i collaboratori sportivi non dovranno fare una nuova domanda ma dovranno confermare i requisiti con la stessa procedura consolidata nel tempo per le precedenti erogazioni automatiche. Dovranno, pertanto, confermare nella piattaforma informatica che l'attività relativa al rapporto sia cessata, ridotta o sospesa a causa Covid-19 nonché di non essere beneficiari di altri redditi. La Soc. Sport e

Salute invierà a tutti gli aventi diritto una mail con il link per la conferma dei requisiti.

L'art. 14 incrementa di 50 milioni di euro per l'anno 2021 la dotazione del Fondo Unico per il sostegno delle asd e ssd, istituito ndal D.L. n. 137/2020, per far fronte alla crisi economica determinatasi in ragione delle misure di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19.

I commi da 7 a 11 dell'art. 30, nel testo modificato dalla legge di conversione, recano norme di proroga dell'entrata in vigore dei decreti legislativi del 28 febbraio 2021, nn. 36, 37, 38, 39 e 40 in materia di riforma dello sport. Di particolare importanza è quanto stabilito dal nuovo testo del comma 7 dell'art. 30, che proroga al 31 dicembre 2023 l'entrata in vigore delle disposizioni recate dagli artt. da 25 a 37 del d.lgs. n. 36/2021.

Trattasi delle norme che modificano profondamente l'attuale disciplina del rapporto di lavoro nel settore sportivo dilettantistico e quella relativa all'abolizione del vincolo sportivo, prevista dall'art. 31 del d.lgs. n. 36, prevista originariamente a decorrere dal 1à luglio 2022.

Si riportano, poi, di seguito, alcune delle altre disposizioni recate dal Decreto-legge "Sostegni" che interessano la totalità dei contribuenti. Trattasi degli artt. 4, 5, 8, 17 e 30.

Art. 4 – Proroga del periodo di sospensione delle attività dell'agente della riscossione e annullamento dei carichi.

Il comma 1 differisce dal 28 febbraio 2021 al 30 aprile 2021 la data finale del periodo di sospensione dei termini di versamento, derivanti dalle cartelle di pagamento, nonché degli avvisi esecutivi previsti dalla legge relativi alle entrate tributarie e non.

La lett. b) del comma 1, dispone in materia di proroga dei versamenti relativi alla rottamazione-ter. Le rate scadenti nel 2020 vanno pagate entro il 31 luglio 2021; le rate in scadenza il 28 febbraio, 31 marzo, 31 maggio e 31 luglio 2021 vanno pagate entro il 30 novembre 2021.

Il comma 4 prevede **l'annullamento automatico** di tutti i debiti di importo residuo, alla data di entrata in vigore del decreto, **fino a 5.000 euro**, comprensivo di capitale, interessi e sanzioni risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2010, se relativi alle persone fisiche che hanno percepito nell'anno di imposta 2019 un reddito **imponibile fino a 30.000 euro** o ai soggetti diversi dalle persone fisiche che hanno percepito nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019 un **reddito imponibile fino a 30.000 euro**.

Il comma 6 dispone che dalla data di entrata in vigore del decreto sono sospesi la riscossione di tutti i debiti di importo residuo fino a 5.000 euro,

comprensivo di interessi e sanzioni, affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2010.

Art. 5 – Definizione agevolata degli avvisi bonari

E' prevista la definizione agevolata degli avvisi bonari relativi al 2017 e 2018 per i soggetti con Partita IVA che hanno subito una **riduzione maggiore del 30 per cento** del volume d'affari del 2020 rispetto al volume d'affari dell'anno precedente.

La riduzione deve emergere dalla dichiarazione annuale IVA relativa al periodo d'imposta 2020 la cui presentazione è fissata tra il 1° febbraio ed il 30 aprile dell'anno successivo, ovvero per i soggetti non tenuti alla presentazione della dichiarazione IVA, considerando l'ammontare dei ricavi risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativi al 2020.

La definizione consiste nell'abbattimento delle sanzioni e delle somme aggiuntive

. Art. 8 – Nuove disposizioni in materia di trattamenti di integrazione salariale

Il comma 1 prevede per i datori di lavoro che sospendono o riducono l'attività lavorativa per eventi riconducibili al Covid-19, la possibilità di presentare domanda di concessione della cassa integrazione ordinaria per la durata massima di **treddici settimane** nel periodo compreso tra il 1° aprile ed il 30 giugno 2021. E' possibile, poi, presentare domanda per la cassa integrazione in deroga per una durata massima di **28 settimane** nel periodo compreso tra il 1° aprile ed il 31 dicembre 2021.

Il comma 9 proroga il divieto di licenziamento al 30 giugno 2021 e sospende le procedure avviate successivamente al 23 febbraio 2020.

Il successivo comma 10 stabilisce per i soli datori di lavoro che fruiscono dei trattamenti di integrazione salariale con causale Covid-19, un ulteriore blocco dei licenziamenti dal 1°luglio al 31 ottobre 2021 per l'intero periodo di fruizione dei suddetti trattamenti.

Il comma 11 stabilisce che il blocco non si applica nelle ipotesi di licenziamenti motivati dalla cessazione definitiva dell'impresa, conseguenti alla messa in liquidazione della società senza continuazione, anche parziale, dell'attività.

Art. 17 – Disposizione in materia di proroga o rinnovo dei contratti a termine

E' prorogata la deroga, già prevista dall'art. 93 del D.L. n. 34/2020 in materia di contratti a termine. E' prevista la possibilità, pertanto, di ulteriori proroghe o rinnovi dei contratti di lavoro subordinato a tempo determinato per un periodo massimo di dodici mesi e per una sola volta, ferma restando la durata massima complessiva di 24 mesi.

Art. 30 -Ulteriori misure e disposizioni di proroga

L'art. 30, stabilisce, con i commi da 7 a 11 il differimento al 1° gennaio 2022, dell'entrata in vigore dei decreti legislativi nn. 36, 37, 38, 39 e 40 del 28 febbraio 2021, in materia di sport, come già precisato con la precedente Circolare di questa Lega n. 12 del 23 marzo u.s., ad esclusione delle disposizioni di cui agli artt. da 25 a 30 e da 32 a 37 del d.lgs. n. 36 del 28 febbraio 2021.

*** Legge n. 69 del 21 maggio 2021 di conversione del D.L. n. 41 del 22 marzo 2021 – “Sostegni” – G.U. n. 120 del 21 maggio 2021 – Circolare LND n. 129 del 24 maggio 2021-**

E' stato inserito l'**art. 01**, che ha prorogato al 30 settembre 2021 il versamento del saldo e della 1^ rata di acconto dell'IRAP, dovuto dai soggetti che non avevano titolo all'agevolazione recata dal comma 3 dell'art. 24 del D.L. 19 maggio 2020, n. 34, in relazione alla determinazione dei limiti e delle condizioni previsti dalla Comunità Europea – “Aiuti di Stato” -. Il versamento, senza applicazioni di interessi e sanzioni era previsto al 30 aprile 2021 (art. 42-bis, comma 5 del D.L. n. 104/2020).

L'**art. 1-bis** stabilisce in materia di rivalutazione dei beni d'impresa di cui all'art. 110 del D.L. 14 agosto 2020, n. 104, prevedendo con il comma 4-bis dello stesso art. 110, che la rivalutazione può essere eseguita anche nel bilancio relativo all'esercizio immediatamente successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021 (in precedenza “a quello in corso al 31 dicembre 2020”).

L'**art. 1-ter** riconosce un contributo a fondo perduto nella misura massima di 1.000 euro ai soggetti titolari di reddito d'impresa che hanno attivato la partita IVA dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018, la cui attività d'impresa, in base alle risultanze del registro delle imprese tenuto presso la camera di commercio, è iniziata nel corso del 2019 (*start-up*), ai quali non spetta il contributo di cui all'art. 1 del presente decreto, in quanto l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2020 non è inferiore almeno del 30% rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2019, purchè siano rispettati gli altri requisiti e le altre condizioni previste dal medesimo art. 1.

L'art. **6-sexies** prevede l'esenzione dal versamento della prima rata dell'IMU relativa agli immobili posseduti dai soggetti passivi per i quali ricorrono le condizioni di cui all'art. 1, commi da 1 a 4 del decreto. Trattasi dei soggetti titolari di partita IVA che svolgono attività d'impresa arte o professione con ricavi commerciali o con compensi non superiori a 10 milioni di euro nel secondo periodo d'imposta antecedente a quello incorso alla data di entrata in vigore del decreto a condizione che l'ammontare medio mensile

del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2020 sia inferiore almeno del 30% rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi dell'anno 2019. L'esenzione si applica solo agli immobili nei quali i soggetti passivi esercitano le attività di cui siano anche gestori.

L'art. 14-bis incrementa di 50 milioni di euro per l'anno 2021 la dotazione del Fondo unico per il sostegno delle asd e ssd, istituito dal D.L. n. 137/2020 per far fronte alla crisi economica determinatasi in ragione delle misure di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19. Con DPCM, su proposta dell'Autorità di Governo delegata in materia di sport, da adottare entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto, sono individuati le modalità e i termini di presentazione delle richieste di erogazione dei contributi, i criteri di ammissione, le modalità di erogazione nonché le procedure di verifica, di controllo e di rendicontazione delle spese in oggetto.

L'importo è destinato all'erogazione di contributi a fondo perduto per le asd e ssd che hanno sospeso l'attività sportiva.

I commi da 7 a 11 dell'art. 30, nel testo modificato in sede di conversione in legge, recano norme di proroga dell'entrata in vigore dei decreti legislativi 28 febbraio 2021, nn. 36, 37, 38, 39 e 40, in materia di riforma dello Sport.

Di particolare importanza è quanto stabilito dal nuovo testo del comma 7 dell'art. 30 che proroga al **31 dicembre 2023** l'entrata in vigore delle disposizioni recate dagli artt. da 25 a 37 del D. Lgs. n. 36/2021.

Trattasi delle norme che modificano profondamente l'attuale disciplina del rapporto di lavoro nel settore sportivo dilettantistico e quella relativa all'abolizione del vincolo sportivo, prevista dall'art. 31 del D.Lgs. n. 36, a decorrere dal 1° luglio 2022. Delle suddette norme è stata data notizia con le Circolari LND nn. 95 e 96 del 23 marzo 2021.

Resta invariata l'entrata in vigore prevista dal 1° gennaio 2021 delle norme civilistiche recate dagli artt. da 1 a 24 del D. Lgs. n. 36, e quelle in materia di sostegno delle donne nello sport, in materia di laureati in scienze motorie, in materia di pari opportunità per le persone con disabilità nell'accesso ai Gruppi sportivi militari e dei Corpi civili dello Stato, in materia di Gruppi sportivi militari.

Le norme di cui all'art. 52 dello stesso decreto n. 36, recante abrogazione di alcune leggi, invece, entreranno in vigore il 1° luglio 2022, determinando un vuoto legislativo intercorrente tra il momento di abrogazione delle norme vigenti prima della riforma e quelle di operatività delle nuove disposizioni.

Il successivo **comma 8 dell'art. 30** dispone che le norme recate dal D.Lgs. n. 37/2021 (rapporti di rappresentanza di atleti e agenti sportivi) si applicano a decorrere dal 31 dicembre 2023.

Dalla stessa data, per effetto del successivo **comma 9**, si applicano le disposizioni recate dal D.Lgs. n. 38 (impiantistica sportiva), e, per effetto del **comma 10**, quelle di cui al D. Lgs. n. 39 (semplificazione degli adempimenti degli organismi sportivi; ai sensi del successivo **comma 11** si applicano, sempre dal 31 dicembre 2023, le disposizioni recate dal D. Lgs. n. 40 (discipline degli sport invernali).

L'**art. 36-ter** dispone in materia di misure per l'attività sportiva. In particolare, viene sostituito all'art. 216 del D.L. n. 34/2020, il comma 4. **Nel nuovo testo il comma 4 del decreto n. 34/20** prevede che la sospensione delle attività sportive determinata dalle disposizioni emergenziali connesse all'epidemia di COVID-19, si qualifica come sopravvenuta impossibilità della prestazione in relazione ai contratti di abbonamento per l'accesso ai servizi offerti da palestre, piscine e impianti sportivi di ogni tipo, ai sensi e per gli effetti dell'art. 1463 del codice civile. I soggetti che offrono i servizi sportivi possono riconoscere agli acquirenti dei servizi sportivi stessi, alternativamente al rimborso o allo svolgimento delle attività con modalità a distanza quando realizzabili, un *voucher* di valore pari al credito vantato utilizzabile entro sei mesi dalla fine dello stato di emergenza nazionale.

L'**art. 40-quater** dispone la proroga della sospensione dell'esecuzione dei provvedimenti di rilascio degli immobili, anche ad uso non abitativo, limitatamente ai provvedimenti di rilascio adottati per il mancato pagamento del canone alle scadenze e ai provvedimenti di rilascio conseguenti all'adozione del decreto di trasferimento degli immobili pignorati ed abitati dal debitore e dai suoi familiari:

fino al 30 settembre 2021 per i provvedimenti di rilascio adottati dal 28 febbraio 2020 al 30 settembre 2020;

fino al 31 dicembre 2021 per i provvedimenti di rilascio adottati dal 1° ottobre 2020 al 30 giugno 2021.

*** D.L. n 73 del 25 maggio 2021, recante misure urgenti per il sostegno delle imprese - "Sostegni 2" - G.U. n. 123 del 25 maggio 2021 – Circolare LND n. 132 del 27 maggio 2021 –**

Art 10 – Misure di sostegno al settore sportivo

Il **comma 1** stabilisce che le disposizioni di cui all'art. 81 del d.l. 14 agosto 2020, n. 104 (L. 13 ottobre 2020, n. 126) **si applicano anche per le**

spese sostenute durante l'anno di imposta 2021, relativamente agli investimenti sostenuti dal 1° gennaio 2021 al 31 dicembre 2021.

Trattasi di un credito d'imposta, concesso ex art. 81 del d.l. n. 104/20, a imprese, lavoratori autonomi ed enti non commerciali che effettuano investimenti in campagne pubblicitarie o sponsorizzazioni nei confronti di Leghe che organizzano campionati a squadre nell'ambito di discipline olimpiche, ovvero a favore di società sportive professionistiche e ssd e asd, iscritte nel Registro CONI e che svolgono attività giovanile (*vedasi la Circolare LND n. 16 del 18 agosto 2020*).

Il credito d'imposta è previsto nella misura del 50% degli investimenti effettuati, per effetto del comma 1 del d.l. n. 73 in oggetto, **a decorrere dal 1° gennaio 2021 al 31 dicembre 2021**. Sono escluse, come previsto dall'art. 81 del d.l. n. 104, le sponsorizzazioni effettuate nei confronti dei soggetti che hanno optato per la L. n. 398/91.

L'investimento non deve essere inferiore a 10 mila euro ed è rivolto a soggetti con ricavi commerciali nel 2019 pari ad almeno 200 mila euro e fino a 15 milioni di euro.

Il **comma 3** istituisce, per l'anno 2021, un fondo con una dotazione di 56 milioni di euro al fine di riconoscere un contributo a fondo perduto a ristoro delle spese sanitarie per l'effettuazione di test di diagnosi dell'infezione da Covid-19, in favore delle società sportive professionistiche che nell'anno 2020 non hanno superato il valore della produzione di 100 milioni di euro e delle **ssd e asd iscritte al Registro CONI operanti in discipline ammesse ai Giochi olimpici e paralimpici**.

Con DPCM, su proposta dell'autorità politica delegata in materia di sport, da adottarsi entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto, sono definite le modalità ed i termini di presentazione delle richieste di erogazione del contributo, i criteri di ammissione, le modalità di erogazione, nonché le procedure di verifica, di controllo e di rendicontazione delle spese in oggetto.

Il **comma 5** incrementa di **180 milioni di euro per l'anno 2021**, la dotazione del "**Fondo unico per il sostegno delle associazioni sportive e società sportive dilettantistiche**" istituito ai sensi dell'art. 3 del d.l. n. 137/2020.

L'importo di cui al comma 5 è destinato – **comma 6** - all'erogazione di contributi a fondo perduto per le asd e ssd che hanno sospeso l'attività sportiva.

Con DPCM, su proposta dell'autorità politica delegata in materia di sport, da adottarsi entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto, sono individuate, ai fini dell'attuazione del comma 6, le modalità ed i termini

di presentazione delle richieste di erogazione del contributo, i criteri di ammissione, le modalità di erogazione, nonché le procedure di verifica, di controllo e di rendicontazione delle spese in oggetto.

Con i **commi da 8 a 12** sono stati potenziati i fondi gestiti dall'Istituto per il Credito Sportivo per le garanzie del credito che potranno coprire, tra l'altro, fino al 100% dell'ammontare del finanziamento garantito, della durata massima di 120 mesi, con un importo massimo garantito per singolo beneficiario di 30 mila euro.

Art. 44 – Indennità per i collaboratori sportivi

Comma 1 - E' erogata dalla società Sport e Salute, nel limite massimo di 220 milioni di euro per l'anno 2021, un'indennità complessiva determinata ai sensi del successivo comma 2, in favore dei lavoratori impiegati con rapporti di collaborazione presso il CONI, il CIP, le federazioni sportive nazionali, le discipline associate, gli EPS, le società e associazioni sportive dilettantistiche, di cui all'art. 67, comma 1, lett. m), del TUIR, i quali in conseguenza del Covid-19 hanno cessato, ridotto o sospeso la loro attività. Il predetto emolumento non concorre alla formazione del reddito e non è riconosciuto ai percettori di altro reddito da lavoro e del reddito di cittadinanza.

L'ammontare dell'indennità di cui al comma 1 – **comma 2** – è così determinata:

- ai soggetti che nell'anno d'imposta 2019 hanno percepito compensi relativi all'attività sportiva in misura superiore ai 10 mila euro annui, spetta la somma complessiva di 2.400 euro;

- ai soggetti che hanno percepito nell'anno 2019 compensi tra 4 mila e 10 mila euro annui, spetta la somma complessiva di 1.600 euro;

- ai soggetti che hanno percepito nel 2019 compensi in misura inferiore a 4 mila euro annui, spetta la somma complessiva di 800 euro.

La società Sport e Salute acquisisce dall'Agenzia delle entrate i dati relativi ai beneficiari.

Ai fini dell'erogazione delle indennità – **comma 4** – i lavoratori autocertificano per ciascuna mensilità, la persistenza dei presupposti e delle condizioni di cui al precedente comma 1.

Il comma 7 prevede che al fine di assicurare la piena ed efficace realizzazione degli obiettivi sociali perseguiti con le indennità Covid-19, previste in favore dei lavoratori titolari di un rapporto di collaborazione sportiva, ai lavoratori che abbiano presentato domanda sia a Sport e Salute S.p.A. sia all'INPS, ai quali sia conseguito il riconoscimento delle indennità ai sensi degli artt. 27, 28, 29, 30, 38 e 44 del d.l. n. 18/2020, degli artt. 84 e 222, del d.l. n. 34/2020, degli artt. 9 e 10 del d.l. n. 104/2020, degli artt. 15 e 15-bis del d.l. n. 137/2020 e dell'art. 10 del d.l. 41/2021, o altre indennità o misure

di sostegno previste dalla normativa per il periodo emergenziale, si applicano le disposizioni dei commi da 8 a 10 che seguono.

Fermo restando – **comma 8** – il divieto di cumulo previsto dall’art. 31 del d.l. n. 18/2020, la società Sport e Salute acquisisce dall’INPS i dati relativi ai pagamenti effettuati dall’Istituto per i soggetti di cui al comma 7 e, previo accertamento della sussistenza dei requisiti richiesti per ciascuna indennità prevista in favore dei lavoratori titolari di un rapporto di collaborazione sportiva, verifica l’ammontare delle indennità e ne liquida l’importo spettante, detraendo le somme eventualmente già erogate da Sport e Salute o dall’INPS nel limite di spesa di 35,8 milioni di euro per l’anno 2021.

Le indennità di cui ai commi da 7 a 10 – **comma 9** - non concorrono alla formazione del reddito e non sono riconosciute ai percettori di altri redditi da lavoro e del reddito di cittadinanza.

Il **comma 10** stabilisce che ai fini della verifica della sussistenza dei requisiti per le indennità di cui al comma 8, i soggetti di cui al comma 7 presentano sulla piattaforma informatica prevista dal decreto del MEF di concerto con il Ministro per le politiche giovanili e lo sport del 6 aprile 2020, una dichiarazione resa ai sensi del DPR n. 445/2000 (autocertificazione) che prende luogo della dichiarazione resa all’atto della presentazione della domanda di cui al comma 7.

Disposizioni che interessano la generalità dei contribuenti.

Art. 1 – Contributo a fondo perduto –

Con i **commi 1 e 2** è riconosciuto un ulteriore contributo a fondo perduto (cfp) a favore di tutti i soggetti che hanno la partita IVA attiva alla data di entrata in vigore del decreto e, inoltre, presentano istanza e ottengono il riconoscimento del contributo a fondo perduto di cui all’art. 1 del D.L. n. 41 del 22 marzo 2021, convertito in legge n. 69 del 21 maggio 2021 (*vedasi le Circolari LND n. 98 del 25 marzo e 108 del 16 aprile 2021*) e che non abbiano indebitamente percepito o che non abbiano restituito tale contributo.

Il nuovo cfp spetta nella misura del 100% del contributo già riconosciuto ai sensi dell’art. 1 del predetto D.L. n. 41, ed è corrisposto dall’Agenzia delle entrate mediante accreditamento diretto sul c/c bancario o postale sul quale è stato erogato il precedente contributo ovvero è riconosciuto sotto forma di credito d’imposta, qualora il richiedente abbia effettuato tale scelta per il precedente contributo.

Al contributo – **comma 3** - si applicano le disposizioni di cui al comma 7, primo periodo, dell’art 1 (*non concorre alla formazione della base imponibile delle imposte sui redditi e alla formazione della base imponibile IRAP*) e da 13 a 17 del D.L. n. 42/2021 (*rispetto della normativa Aiuti di Stato – Comunicazione della Commissione Europea*).

Sono stanziati 8 miliardi di euro per l'anno 2021 per gli oneri derivanti dalle disposizioni di cui ai commi 1 e 2.

Trattasi, quindi, di un contributo automatico, pari al 100% di quello già ricevuto, spettante ai contribuenti che hanno già fruito del cfp previsto dal d.l. n. 41/2021, con i minimi stabiliti pari a 1.000 euro per le ditte individuali e a 2.000 per gli altri soggetti. Come per il precedente, si ritiene che si debba soltanto attendere l'accredito del contributo fermo restando la possibilità di utilizzare il cfp in compensazione nel Mod. F24.

Con il **comma 5** è riconosciuto, poi, un contributo a fondo perduto a favore di tutti i soggetti che svolgono attività d'impresa, arte o professione titolari di partita IVA, **alternativo a quello di cui ai commi da 1 a 3 precedenti**. I soggetti che, a seguito della presentazione dell'istanza per il riconoscimento del contributo di cui all'art. 1 del D.L. n. 41/21, abbiano beneficiato del contributo di cui ai commi da 1 a 3, potranno ottenere l'eventuale maggior valore del contributo determinato ai sensi del presente comma. In tal caso, il contributo già corrisposto o riconosciuto sotto forma di credito d'imposta dall'Agenzia delle entrate ai sensi dei commi da 1 a 3 verrà scomputato da quello riconosciuto ai sensi del presente comma. Se dall'istanza per il riconoscimento del contributo di cui al presente comma emerge un contributo inferiore rispetto a quello spettante ai sensi dei commi da 1 a 3, l'Agenzia non darà seguito all'istanza stessa.

Il contributo – **comma 7** – spetta esclusivamente ai soggetti con ricavi commerciali ex art. 85, comma 1, lett. a) e b) o compensi di cui all'art. 54, comma 1 del TUIR, non superiori a 10 milioni di euro nel secondo periodo d'imposta antecedente a quello di entrata in vigore del decreto.

Il contributo – **comma 8** – spetta a condizione che l'ammontare medio mensile del fatturato e dei corrispettivi del periodo dal 1° aprile 2020 al 31 marzo 2021 sia inferiore almeno del 30% rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato/corrispettivi del periodo dal 1° aprile 2019 al 31 marzo 2020.

Per i soggetti – **comma 9** – che hanno beneficiato del contributo di cui all'art. 1 del D.L. n. 41, l'ammontare del contributo di cui al comma 5 è determinato in misura pari all'importo ottenuto applicando una percentuale alla differenza tra l'ammontare medio mensile del fatturato/corrispettivi del periodo dal 1° aprile 2020 al 31 marzo 2021 e l'ammontare medio mensile del fatturato/corrispettivi dal periodo dal 1° aprile 2019 al 31 marzo 2020 come segue:

a) 60% per i soggetti con ricavi e compensi indicati al comma 7 non superiori a 100 mila euro;

- b) 50% per i soggetti con ricavi e compensi ex comma 7 superiori a 100 mila euro e fino a 400 mila euro;
- c) 40% per i soggetti con ricavi e compensi superiori a 400 mila euro e fino a 1 milione di euro;
- d) 30% per i soggetti con ricavi e compensi superiori a 1 milione di euro e fino a 5 milioni di euro;
- e) 20% per i soggetti con ricavi e compensi superiori a 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro.

Trattasi, in sostanza, di una possibile integrazione del precedente cfp. Spetta agli stessi beneficiari che avranno però la possibilità di ricevere un accredito automatico incrementato se dai conteggi derivanti utilizzando il riferimento del periodo 1° aprile 2020-31 marzo 2021 rispetto al periodo 1° aprile 2019-31 marzo 2020, risulta un surplus a loro favore. In tal caso si dovrà produrre un'apposita istanza entro 60 giorni dall'entrata in vigore del provvedimento che verrà emanato dall'Agenzia delle entrate.

Il comma 10 prevede un altro tipo di cfp a favore dei soggetti che non hanno beneficiato del contributo a fondo perduto di cui all'art. 1 del D.L. n. 41. In particolare, coloro che non superavano la soglia di perdite del 30% nel solo 2020, riceveranno un contributo più pesante tra il 30 e il 90% del calo medio mensile. Infatti, l'ammontare del contributo di cui al comma 5 è, in tale ipotesi, determinato in misura pari all'importo ottenuto applicando una percentuale alla differenza tra l'ammontare medio mensile del fatturato/corrispettivi del periodo dal 1° aprile 2020 al 31 marzo 2021 e l'ammontare medio mensile del fatturato/corrispettivi del periodo dal 1° aprile 2019 al 31 marzo 2020 come segue:

- a) 90% per soggetti con ricavi non superiori a 100 mila euro;
- b) 70% con ricavi superiori a 100 mila euro e fino a 400 mila euro;
- c) 50% con ricavi superiori a 400 mila euro e fino a 1 milione di euro;
- d) 40% con ricavi superiori a 1 milione di euro e fino a 5 milioni di euro;
- e) 30% con ricavi superiori a 5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro.

Per tutti i soggetti – **comma 11** - l'importo del contributo non può essere superiore a **150 mila euro**.

Il contributo – **comma 12** - non concorre alla formazione del reddito ai fini IRPEF e IRES e IRAP. A scelta irrevocabile del contribuente il contributo è riconosciuto nella sua totalità sotto forma di credito d'imposta da utilizzare in compensazione.

Al fine di ottenere il contributo – **comma 13** – i soggetti interessati presentano istanza all'Agenzia delle entrate entro 60 giorni dalla data di avvio della procedura telematica per la presentazione dell'istanza. Le modalità di effettuazione dell'istanza, il suo contenuto informativo, i termini di

presentazione della stessa e ogni altro elemento necessario all'attuazione delle disposizioni dei commi da 5 a 12 sono definiti con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, che individua, altresì, gli elementi da dichiarare nell'istanza al fine del rispetto delle condizioni e dei limiti previsti generali dettati dalle regole EE sugli aiuti di Stato.

Per gli oneri derivanti sono stanziati 3,4 milioni di euro.

Il cfp di cui al comma 10 è, quindi, riservato, ai soggetti che non hanno potuto beneficiare del contributo di cui al d.l. n. 41/2020 in quanto non presentavano un calo di almeno il 30% dell'ammontare medio del fatturato/corrispettivi tra il 2020 ed il 2019. In sostanza per detti soggetti è possibile, slittando di tre mesi il periodo di riferimento – 1° aprile 2020-31 marzo 2021 rispetto al 1° aprile 2019-31 marzo 2020 –, fruire del cfp con percentuali diverse.

Il comma 16, inoltre, introduce un **nuovo tipo di contributo a fondo perduto parametrato ad un conguaglio** finale a favore di tutti i soggetti che svolgono attività d'impresa, arte o professione, titolari di partita IVA, con ricavi commerciali o compensi **non superiori a 10 milioni euro** nel secondo periodo d'imposta antecedente a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto.

Il contributo – **comma 19** - spetta a condizione che vi sia un peggioramento del **risultato economico d'esercizio** relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020 rispetto a quello relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, in misura pari o superiore alla percentuale definita con decreto del Ministro dell'economia.

L'ammontare del contributo – **comma 20** – è determinato applicando alla **differenza del risultato economico d'esercizio** relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020 rispetto a quello relativo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, la percentuale che verrà definita dal Ministro dell'economia.

Per tutti i soggetti l'importo del contributo non può essere superiore a **150 mila euro**.

Il contributo – **comma 22** - non concorre alla formazione della base imponibile ai fini IRES, IRPEF e IRAP. A scelta irrevocabile del contribuente il contributo è riconosciuto nella sua totalità sotto forma di reddito d'imposta da utilizzare in compensazione presentando il modello F 24.

Per ottenere il contributo – **comma 23** – i soggetti presentano, esclusivamente in via telematica, un'istanza all'Agenzia delle entrate entro 30 giorni dalla data di avvio della procedura della procedura telematica per la presentazione dell'istanza stessa.

L'istanza per il riconoscimento del contributo – comma 24 – può essere trasmessa solo se la dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020 è presentata entro il 10 settembre 2021.

Per le finalità dei commi da 16 a 25 è destinata una somma non inferiore a 4 miliardi di euro.

Il **comma 27** stabilisce che l'efficacia delle misure previste dal comma 16 al comma 26 è subordinata all'autorizzazione della Commissione europea. Infine, con il **comma 28** viene introdotto **l'obbligo di presentare un'apposita autodichiarazione con la quale attestano il rispetto dei vincoli generali dettati dalle regole UE sugli aiuti di Stato.**

Art. 2 – Fondo per il sostegno delle attività economiche chiuse –

E' istituito un "Fondo per il sostegno delle attività economiche chiuse" con una dotazione di 100 milioni di lire per il 2021, per le attività che sono rimaste chiuse per almeno quattro mesi tra il 1° gennaio 2021 e la data di conversione del decreto.

Con decreto del Ministero dello sviluppo economico, di concerto con il Ministero dell'Economia da adottarsi entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore del decreto sono determinati i soggetti beneficiari e l'ammontare dell'aiuto nonché le modalità di erogazione della misura. Anche questi contributi sono concessi nel rispetto delle Comunicazioni della Commissione UE – Aiuti di stato.

Art. 4 – Estensione e proroga del credito d'imposta per i canoni di locazione degli immobili ad uso non abitativo (*si vedano le Circolari della LND del 2019/20, nn. 57 del 21 maggio 2020, 59 del 1° giugno, 60 dell'8 giugno e 8 – 2020/21 - del 3 luglio 2020*)

Il **comma 2** stabilisce che ai soggetti esercenti attività d'impresa, arte o professione, con ricavi o compensi non superiori a 10 milioni di euro nel secondo periodo d'imposta antecedente a quello d'entrata in vigore del decreto, **nonché agli enti non commerciali**, compresi gli enti del terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti, il credito d'imposta **di cui ai commi 1, 2 e 4 dell'art. 28 del d.l. 19 maggio 2020, n. 34**, convertito dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, spetta in relazione ai canoni di locazione versati con riferimento a ciascuno dei mesi **da gennaio 2021 a maggio 2021.**

Il richiamato art. 28 del d.l. n. 34/2020, con i commi 1 e 2, ha concesso un credito d'imposta nella misura del 60% dei canoni di locazione degli immobili ad uso non abitativo effettivamente corrisposti nei mesi da marzo a giugno 2020.

Il successivo comma 4 dell'art. 28 del D.L. n. 34/2020, ha stabilito che il credito spetta anche agli enti non commerciali (come le asd) in relazione al

canone di locazione di immobili ad uso non abitativo destinati allo svolgimento di attività istituzionali.

Ai soggetti locatari **esercenti attività economica**, il credito d'imposta spetta a condizione che l'ammontare medio mensile del fatturato/corrispettivi dal periodo compreso tra il 1° aprile 2020 ed il 31 marzo 2021 sia inferiore almeno del 30% rispetto all'ammontare medio mensile del fatturato/corrispettivi del periodo compreso tra il 1° aprile 2019 e il 31 marzo 2020.

Per gli enti non commerciali con sola attività istituzionale il monitoraggio del calo del fatturato non è necessario.

Il credito d'imposta spetta anche ai soggetti in assenza dei requisiti di cui sopra ai soggetti che hanno iniziato l'attività a partire dal **1° gennaio 2019**.

Le disposizioni si applicano nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla Comunicazione della Commissione UE – Aiuti di Stato.

Art. 32 – Credito d'imposta per la sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione

Comma 1 - Al fine di favorire l'adozione di misure dirette a contenere e contrastare la diffusione del Covid-19, ai soggetti esercenti attività d'impresa, arti e professioni, **agli enti non commerciali**, compresi gli enti del Terzo settore e gli enti religiosi civilmente riconosciuti....., spetta un credito d'imposta in misura pari al 30% delle spese sostenute nei mesi di **giugno, luglio e agosto 2021**, per la sanificazione degli ambienti e degli strumenti utilizzati e per l'acquisto di dispositivi di protezione individuale e di altri dispositivi atti a garantire la salute dei lavoratori e degli utenti, comprese le spese per la somministrazione di tamponi per Covid-19. Il credito d'imposta spetta fino ad un massimo di 60 mila euro per ciascun beneficiario, nel limite complessivo di 200 milioni di euro per l'anno 2021.

Comma 2 - Sono ammissibili al credito le spese sostenute per:

- la sanificazione degli ambienti nei quali è esercitata l'attività lavorativa e istituzionale e degli strumenti utilizzati nell'ambito di tali attività;
- la somministrazione di tamponi a coloro che prestano la propria opera nell'ambito delle attività lavorative e istituzionali esercitate dai soggetti di cui al comma 1;
- l'acquisto di dispositivi di protezione individuale, quali mascherine, guanti, visiere e occhiali protettivi, tute di protezione e calzari, che siano conformi ai requisiti essenziali di sicurezza previsti dalla normativa europea;
- l'acquisto di prodotti detergenti e disinfettanti;
- l'acquisto di termometri, termoscanner, tappeti e vaschette decontaminanti e igienizzanti;

- l'acquisto di dispositivi atti a garantire la distanza di sicurezza interpersonale, quali barriere e pannelli protettivi, ivi incluse le eventuali spese di installazione.

Il credito d'imposta – comma 3 – è utilizzabile nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di sostenimento della spesa ovvero in compensazione. Il reddito non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e IRAP.

Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabiliti i criteri e le modalità di applicazione e di fruizione del credito d'imposta al fine del rispetto del limite di spesa di cui al comma 1.

***D. L. n. 52 del 22 aprile 2021, convertito nella legge n. 87 del 17 giugno 2021**

Art. 11-sexiesdecies – Per l'anno 2021, il termine di cui all'art. 1, comma 125-ter, primo periodo, della legge 4 agosto 2017, n. 124, è prorogato al 1° gennaio 2022.

DELLE PRINCIPALI SCADENZE TRIBUTARIE 2021

Tutti gli adempimenti e versamenti che scadono di sabato e nei giorni festivi vengono prorogati automaticamente al primo giorno lavorativo successivo (art. 7, comma 1, lett. h), D.L. n. 70 del 2011) -

A causa delle numerose proroghe di scadenze recate dai provvedimenti emanati in conseguenza dell'emergenza Covid-19, si riportano, oltre alle normali scadenze, anche quelle attualmente previste dalle disposizioni di proroghe.

Stante la perdurante situazione di emergenza, è opportuno precisare che le scadenze di seguito riportate potrebbero subire, previa emanazione di provvedimenti legislativi, ulteriori proroghe o modifiche

Scadenze mensili

Giorno 15 –

- Imposte sui redditi e IVA – Associazioni e società sportive dilettantistiche che hanno optato per la legge n. 398 del 16 dicembre 1991 – Annotazione nel prospetto ex D.M. 11 febbraio 1997, dei corrispettivi e proventi incassati nel mese precedente -

– IVA ordinaria – Per le fatture emesse nel corso del mese, di importo inferiore a 300 euro, può essere annotato entro il giorno 15 del mese successivo, in luogo di ciascuna fattura, un documento riepilogativo nel quale vanno indicati i numeri delle fatture cui si riferisce, l'ammontare complessivo imponibile delle operazioni e l'ammontare dell'imposta secondo l'aliquota applicata –

Giorno 16

– IVA – Soggetti in regime ordinario – mensili – Versamento della differenza tra l'IVA incassata sulle operazioni attive registrate e da registrare relative al mese precedente e l'IVA pagata sulle operazioni passive dello stesso mese precedente–

– IRPEF – Società e associazioni sportive dilettantistiche – Versamento delle ritenute e delle addizionali regionali e comunali effettuate sui compensi erogati ai sensi della legge n. 133/1999 – (redditi diversi ex art. 67, comma 1, lett. m, TUIR) –

– IRPEF – Versamento delle ritenute e delle addizionali regionali e comunali effettuate ex artt. 23 e 24 DPR n.600/1973, sui redditi di lavoro dipendente e assimilati e sui redditi diversi ex art. 67, comma 1, lett. l)

del TUIR (*redditi derivanti da attività di lavoro autonomo non esercitata abitualmente*) –

– **INPS** – Versamento dei contributi previdenziali dovuti sui redditi di lavoro dipendente e dei contributi dovuti alla Gestione separata sui redditi di lavoro autonomo e sui redditi di collaborazione coordinata e continuativa assimilati ai redditi di lavoro dipendente, erogati nel mese precedente –

N.B. L'art. 3-quater del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, ha stabilito, a regime, che gli adempimenti fiscali ed il versamento di imposte, contributi INPS ed altre somme a favore dello Stato, Regioni ed enti previdenziali, anche per rate con scadenza dal 1° al 20 agosto di ogni anno, possono essere effettuati, senza maggiorazioni, entro il 20 agosto, con l'unica eccezione del ravvedimento operoso breve (entro 16 agosto)-

Ulteriori scadenze nei singoli mesi

Febbraio

1° – IVA – Inizio termine per l'invio della dichiarazione IVA 2021 per l'anno 2020

16 – Versamento IVA relativa alla liquidazione del quarto trimestre dell'anno 2020 da parte di soggetti minori che per opzione hanno scelto la liquidazione ed il versamento trimestrale con maggiorazione dell'1%

-Versamento IVA relativa al quarto trimestre dell'anno 2020 da parte dei soggetti asd e ssd che hanno optato per la legge n. 398/91 che effettuano la liquidazione trimestrale in base al prospetto di cui al D.M. 11 febbraio 1997 (senza alcuna maggiorazione) –

28 (domenica) - 1° marzo

-Conguaglio tra ritenute e imposte sui redditi da lavoro dipendente da parte dei sostituti d'imposta relative all'anno 2020

Marzo

1°-Pagamento rate in scadenza il 10 dicembre 2020 relative alla rottamazione e al saldo e stralcio di debiti tributari -

16–Invio telematico all'Agenzia delle entrate da parte dei sostituti d'imposta delle certificazioni uniche – CU – relative ai compensi corrisposti nell'anno 2020 a lavoratori dipendenti, collaboratori e ad altri soggetti con ritenute IRPEF -

-Termine ultimo di consegna ai soggetti sostituiti della certificazione unica – CU – dei redditi di lavoro dipendente e dei redditi assimilati corrisposti nel 2020 da parte dei datori di lavoro - sostituti d'imposta - *Si fa presente che il termine è stato anticipato rispetto a quello dell'anno precedente (31 marzo)-*

-Versamento del saldo IVA anno 2020 con possibilità di differimento al 30 giugno con la maggiorazione dello 0,40% per ogni mese o frazione di mese successiva al 16 marzo, oppure di pagamento entro il 31 luglio con un'ulteriore maggiorazione dello 0,40%-

-Termine ultimo per il versamento da parte dei soggetti esercenti attività d'impresa con ricavi non superiori a 50 milioni di euro e con una diminuzione del fatturato/corrispettivi inferiore del 33% nel mese di novembre 2020 rispetto a quello del mese di novembre 2019:

a) delle ritenute alla fonte sui redditi ex artt. 23 e 24 DPR n. 600/1973 e relative addizionali in scadenza il 16 dicembre 2020;

b) degli acconti IVA in scadenza il 27 dicembre 2020 e dell'IVA relativa al mese di novembre in scadenza il 16 dicembre 2020;

c) dei contributi previdenziali, esclusi i premi INAIL, relativi alle contribuzioni corrisposte nel mese di novembre 2020, Gestione separata inclusa, dovuti entro il 16 dicembre 2020.

In alternativa è possibile il pagamento dei suddetti importi in quattro rate mensili di pari importo, senza interessi e sanzioni, con il pagamento della prima rata entro il 16 marzo 2021-

-Tassa libri contabili – versamento annuale per le società di capitali – L'importo è di 309,87 euro per i soggetti con capitale sociale fino euro 516.456,90- Il codice tributo da indicare nel Mod. F 24 è: 7085 – tassa vidimazione libri sociali – Anno 2021

Aprile

30 – Termine ultimo per l'invio, esclusivamente in via telematica, della dichiarazione IVA 2021 per l'anno 2020;

- Associazioni sportive dilettantistiche che hanno optato per la legge n. 398/91, il cui esercizio sociale coincide con l'anno solare 2020 – Redazione del rendiconto relativo alle manifestazioni agevolate ex art. 37 della legge n. 34/2000 (due eventi annuali per introiti complessivamente non superiori ad euro 51.645,70)-

- Versamento 2° acconto IRES, IRPEF, IRAP dovuto entro il 30 novembre 2020 e prorogato al 30 aprile 2021 per i soggetti di cui all'art. 98 del D.L. n. 104/2020 aventi una diminuzione del fatturato/corrispettivi di

almeno il 33% nel primo semestre 2020 rispetto a quello del primo semestre 2019 –

Maggio

16 (domenica) – 17(lunedì) – Versamento IVA relativa alla liquidazione del primo trimestre dell'anno 2021 da parte dei soggetti "minori" che, per opzione hanno scelto la liquidazione ed il versamento trimestrale con maggiorazione dell'1%;

-Versamento IVA relativa al primo trimestre 2021 da parte delle associazioni e società sportive dilettantistiche che hanno optato per la legge n. 398/91, che effettuano la liquidazione trimestrale in base al prospetto di cui al D.M. 11 febbraio 1997, senza maggiorazioni -

30 (domenica) – 31 (lunedì) – Termine ultimo per il versamento da parte delle federazioni sportive nazionali, degli EPS, e delle associazioni e società sportive professionistiche e dilettantistiche che operano nell'ambito di competizioni sportive in corso di svolgimento ai sensi del DPCM 24 ottobre 2020 (comma 9, lett. e):

a) delle ritenute alla fonte ex artt. 23 e 24 DPR n. 600/1973 dovute, in qualità di sostituti di imposta, dal 1° gennaio al 28 febbraio 2021;

b) dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi e assistenziali e dei premi per l'assicurazione dovuti dal 1° gennaio al 28 febbraio 2021;

c) dell'IVA in scadenza nei mesi di gennaio e febbraio 2021;

d) delle imposte sui redditi in scadenza dal 1° gennaio al 28 febbraio 2021.

I versamenti sospesi sono effettuati, senza applicazione di interessi e sanzioni, in un'unica soluzione entro il 30 maggio 2021 o, in alternativa, mediante rateizzazione con rate fino ad un massimo di 24 rate mensili di pari importo, con versamento della prima rata entro il 30 maggio 2021; i versamenti relativi ai mesi di dicembre 2021 e 2022 devono essere effettuati entro il giorno 16 di detti mesi.

31 – Termine ultimo per il versamento della 2^a rata di acconto IRES e IRAP per il periodo d'imposta 2020 da parte dei soggetti con esercizio sociale chiuso al 30 giugno 2020 (*undicesimo mese dalla chiusura dell'esercizio*)-

-Termine ultimo per l'invio della dichiarazione REDDITI relativa al bilancio chiuso al 30 giugno 2020 –

- IVA – Comunicazione all'Agenzia delle entrate della liquidazione IVA del 1° trimestre 2021 (*sono escluse le ssd e le asd che hanno optato per la legge n. 398/91, in quanto non tenute alla presentazione della dichiarazione IVA annuale*);

- IVA – Trasmissione in via telematica all’Agenzia delle entrate dei dati di tutte le fatture emesse nel primo trimestre del 2021 e di quelle ricevute e registrate (*le asd e le ssd che hanno optato per la legge n., 398/91, sono tenute alla trasmissione dei dati delle sole fatture emesse*)-

Giugno

16-IMU – Versamento 1^ rata

30 – Soggetti con bilancio chiuso al 31 dicembre 2020 – Versamento saldo IRPEF, IRES, IRAP relative all’anno 2020 e 1^ rata di acconto per l’anno 2021 delle imposte risultanti dalla dichiarazione REDDITI;

- Versamento dell’IVA dovuta sulla dichiarazione IVA annuale 2021 per l’anno 2020, maggiorata degli interessi (0,40%) per ogni mese o frazione di mese successivi al 16 marzo 2021 –

- **Pubblicazione nei propri siti internet delle sovvenzioni, sussidi, vantaggi, ecc., erogati dalle Pubbliche Amministrazioni nell’anno 2020 (Trasparenza ex D.L. n. 34 del 30 aprile 2019, conv. In legge n. 58 del 28 giugno 2019) –**

Luglio

30 - Termine ultimo per il versamento con maggiorazione dello 0,40% del saldo IRPEF, IRES, IRAP e 1^ rata acconto, non versati alla precedente scadenza del 30 giugno-

Agosto

1° agosto – 4 settembre

-Sospensione dei termini per la trasmissione di documenti e informazioni richiesti dall’Agenzia delle entrate o altri enti impositori e sospensione dei termini per il pagamento di somme dovute dal contribuente a seguito di controlli automatici, di controlli formali e della liquidazione delle imposte sui redditi assoggettati a tassazione separata –

20 – Versamento di imposte IVA (2° trimestre). Contributi INPS ed altre somme a favore dello Stato, regioni ed enti previdenziali con rate in scadenza tra il 1° ed il 20 agosto 2021, senza maggiorazione-

Settembre

4 (sabato) – 6 (lunedì) - IVA – Comunicazione all’Agenzia delle entrate della liquidazione IVA del 2° trimestre 2021 (*sono escluse le ssd e le asd che hanno optato per la legge n. 398/91, in quanto non tenute alla presentazione della dichiarazione IVA annuale*);

- IVA – Trasmissione in via telematica all’Agenzia delle entrate dei dati di tutte le fatture emesse nel secondo trimestre del 2021 e di quelle ricevute

e registrate (*le asd e le ssd che hanno optato per la legge n., 398/91, sono tenute alla trasmissione dei dati delle sole fatture emesse*)-

30 – Termine ultimo per l’invio all’Agenzia delle entrate del Modello 730 - 2021 – Dichiarazione dei redditi per l’anno 2020 -

Ottobre

31 domenica) – 2 novembre

-Termine ultimo per la presentazione in via telematica del **Modello 770** concernente le comunicazioni e i prospetti attestanti le somme o i valori che i sostituti d’imposta hanno corrisposto nell’anno 2020 a lavoratori dipendenti e assimilati e a lavoratori autonomi soggetti a ritenuta d’imposta, i dati previdenziali e assistenziali, i dati assicurativi INAIL nonché i versamenti, i crediti e le compensazioni effettuate –

- **Associazioni sportive dilettantistiche** che hanno optato per la legge n. 398/1991 con esercizio sociale chiuso al 30 giugno 2021 – **Redazione del rendiconto relativo alle manifestazioni agevolate ex art 37 della legge n. 34/2000** (*due eventi annuali per introiti complessivamente non superiori ad euro 51.645,70*)-

Novembre

-**16 - IVA** – Comunicazione all’Agenzia delle entrate della liquidazione IVA del 3° trimestre 2021 (*sono escluse le ssd e le asd che hanno optato per la legge n. 398/91, in quanto non tenute alla presentazione della dichiarazione IVA annuale*);

- Versamento IVA relativa alla liquidazione del 3° trimestre dell’anno 2021 da parte dei soggetti “minori” che, per opzione hanno scelto la liquidazione ed il versamento trimestrale con maggiorazione dell’1%;

-**Versamento IVA relativa al 3° trimestre 2021 da parte delle associazioni e società sportive dilettantistiche che hanno optato per la legge n. 398/91, che effettuano la liquidazione trimestrale in base al prospetto di cui al D.M. 11 febbraio 1997, senza maggiorazioni -**

-**Termine ultimo per l’invio telematico all’Agenzia delle entrate della dichiarazione REDDITI 2021 per l’anno 2020 da parte dei soggetti IRES con esercizio sociale chiuso al 31 dicembre 2020 –**

-**Versamento della 2^ rata di acconto 2021 – IRES e IRAP – da parte dei soggetti on esercizio sociale chiuso al 31 dicembre 2020** (*entro l’undicesimo mese successivo alla chiusura dell’esercizio*) –

30 - IVA – Trasmissione in via telematica all’Agenzia delle entrate dei dati di tutte le fatture emesse nel terzo trimestre del 2021 e di quelle

ricevute e registrate (*le asd e le ssd che hanno optato per la legge n., 398/91, sono tenute alla trasmissione dei dati delle sole fatture emesse*)-

Dicembre

16 - IMU – Versamento saldo

27 – IVA – Versamento acconto 2021

30 -Versamento IRES – IRAP a saldo 2020 e 1^ rata acconto 2021 per i soggetti IRES con esercizio sociale chiuso al 30 giugno 2021 (*sesto mese successivo a quello di chiusura dell'esercizio*). In caso di omesso versamento entro il termine indicato, lo stesso potrà essere effettuato entro i 30 giorni successivi con la maggiorazione dello 0,40%-

31 – Associazioni e società sportive dilettantistiche con proventi commerciali non superiori a 400.000 euro annui – Scadenza del termine per effettuare l'opzione per l'applicazione della legge n. 398/1991 – L'opzione è vincolante per un quinquennio e si effettua dandone comunicazione all'Ufficio dell'Agenzia delle entrate competente e alla SIAE –

-Predisposizione da parte delle stesse ssd e asd del prospetto ex D.M. 11 febbraio 1997 sul quale procedere alle annotazioni contabili ai fini IVA e imposte sui redditi per l'anno successivo (il prospetto è esente da bollo ma, al fine di dare data certa al prospetto stesso, si consiglia di bollarlo con l'imposta nella misura di € 14,62 da corrispondere mediante contrassegno o tramite Mod. F 23 – codice tributo 458 T) –

Febbraio 2022

28 – IVA - Comunicazione all'Agenzia delle entrate della liquidazione IVA del 4° trimestre 2021 (*sono escluse le ssd e le asd che hanno optato per la legge n. 398/91, in quanto non tenute alla presentazione della dichiarazione IVA annuale*);

Si ricorda che in caso di omesso o tardivo versamento di imposte, è possibile usufruire dell'istituto del ravvedimento operoso -

IRPEF

ATTUALI ALIQUOTE E SCAGLIONI DI REDDITO

(Art. 11, comma 1, T.U.I.R.)

Imposta al netto delle addizionali

IMPORTO SCAGLIONI	ALIQUOTA	IRPEF DOVUTA
- fino a 15.000 euro	23%	- 23% dell'intero importo
- oltre 15.000 e fino a 28.000 euro	27%	-euro 3.450 + 27% dell'importo eccedente 15.000 euro
- oltre 28.000 e fino a 55.000 euro	38%	-euro 6.960 + 38% dell'importo eccedente 28.000 euro
- oltre 55.000 e fino a 75.000 euro	41%	-euro 17.220 + 41% dell'importo eccedente 55.000 euro
oltre 75.000 euro	43%	-euro 25.420 + 43% dell'importo eccedente 75.000 euro

Le aliquote dell'addizionale regionale e dell'addizionale comunale variano da regione a regione e da comune a comune.

I CODICI TRIBUTO PER IL MOD. F 24

Per i pagamenti da parte delle società e associazioni sportive, titolari di partita IVA, delle imposte sui redditi e ritenute alla fonte, dell'IVA, IRAP e addizionali, dei contributi previdenziali e assistenziali e degli interessi previsti in caso di pagamenti rateali, nonché delle imposte locali, il versamento deve essere effettuato direttamente con il modello telematico F 24 on-line, oppure per il tramite degli intermediari abilitati.

Esclusi da tale obbligo restano i soggetti non titolari di partita IVA che possono continuare ad effettuare i versamenti con Mod. F 24 cartaceo presso gli sportelli di qualunque ufficio postale o bancari o del concessionario della riscossione.

Si riportano, di seguito, i codici più comuni, peraltro rintracciabili anche sul sito dell'Agenzia delle entrate

Tributo	Codice tributo	Ente
IRPEF - -ritenute su redditi di lavoro dipendente e, dal 1/1/2017, ritenute IRPEF - su redditi assimilati a lavoro dipendente	1001	Erario
IRPEF - -ritenute su compensi a sportivi dilettanti (art. 67, c.1, lett. m)	1040	"
IRPEF - ritenute su redditi di lavoro autonomo	1040	"
IRPEF - ritenute su contributi da enti pubblici e privati	1045	"
IRPEF - saldo - autotassazione	4001	"
IRPEF - acconto - 1^ rata	4033	"
IRPEF - acconto 2^ rata/unica soluzione	4034	"
IRPEF - Addizionale regionale	3801	Reg.
IRPEF - Addizionale regionale - Sostituti d'imposta	3802	"
IRPEF - Addizionale comunale - saldo	3844	Com.
IRPEF - Addizionale comunale - acconto	3843	"
IRAP - saldo	3800	Reg.
IRAP - acconto 1^ rata	3812	"
IRAP - acconto 2^ rata/unica soluzione	3813	"
IRAP - interessi pagamento dilazionato	3805	"
IRES - saldo	2003	Erario
IRES - acconto 1^ rata	2001	"
IRES - acconto 2^ rata/unica soluzione	2002	"
IRES - interessi pagamento dilazionato	1668	"
IVA - -Versamenti mensili da gennaio (6001)		

a dicembre (6012) aumentando di una unità per mese		“
IVA - Versamento acconto per IVA mensile	6013	“
IVA - Versamento 1° trimestre	6031	“
IVA - Versamento 2° trimestre	6032	“
IVA - Versamento 3° trimestre	6033	“
IVA - Versamento 4° trimestre	6034	“
IVA - Versamento acconto	6035	“
IVA - Versamento su dichiarazione annuale	6099	“
IMU - altri fabbricati - Comune	3918	Com.
IMU - altri fabbricati - Stato	3919	Erario
IMU -interessi da accertamento - Comune	3923	Com.
IMU - sanzioni da accertamento - Comune	3924	“
Codici per il ravvedimento operoso		
IRPEF - sanzioni	8901	Erario
IRPEF - interessi	1989	“
IRPEF - Addizionale regionale - sanzioni	8902	Reg.
IRPEF - Addizionale regionale - interessi	1994	“
IRPEF Addizionale comunale - sanzioni	8926	Com.
IRPEF - Addizionale comunale - interessi	1998	“
IRES - sanzioni	8918	Erario
IRES - interessi	1990	“
IRAP - sanzioni	8907	Reg.
IRAP - interessi	1993	“
IVA - sanzioni	8904	Erario
IVA - interessi	1991	“
Sanzioni pecuniarie sostituti d'imposta	8906	“

TABELLA DEI CODICI DELLE REGIONI E DELLE PROVINCE AUTONOME

ABRUZZO	1	MOLISE	12
BASILICATA	2	PIEMONTE	13
BOLZANO	3	PUGLIA	14
CALABRIA	4	SARDEGNA	15
CAMPANIA	5	SICILIA	16
EMILIA ROMAGNA	6	TOSCANA	17
FRIULI VEN. GIULIA	7	TRENTO	18
LAZIO	8	UMBRIA	19
LIGURIA	9	VALLE D'AOSTA	20
LOMBARDIA	10	VENETO	21
MARCHE	11		

APPENDICE

NORMATIVA E PRASSI

Si riportano, in ordine cronologico, gli estremi delle principali leggi, decreti, circolari e risoluzioni ministeriali emanate nel tempo in materia di agevolazioni a favore dello sport dilettantistico che, anche se, alcune, superate dalla normativa attualmente vigente, possono essere di valido ausilio nell'interpretazione delle disposizioni attuali

1 - LEGGE 23 MARZO 1981, N. 91 (Stralcio) con le modifiche apportate dall'art. 2, comma 1 della legge 18 novembre 1996, n. 586, di conversione del D.L. 20 settembre 1996, n. 485

2 - L. 25 MARZO 1986, N. 80

- Trattamento tributario dei proventi derivanti dall'esercizio di attività sportive dilettantistiche

3 - L. 16 DICEMBRE 1991, N. 398

- Disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche (testo originale)

(vedasi al Cap.11°, punto 11.6 il testo non ufficiale della legge n. 398/1991, attualmente vigente, con le modifiche apportate fino ad oggi)

4 - CIRC. 11 FEBBRAIO 1992, N. 1

(Dir. Gen. Imposte Dirette - Dir. Gen. Tasse e Il.11. sugli Affari) - L. 16 dicembre 1991, n. 398, recante "Disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche".

5 - C.M. 12 MAGGIO 1998, N. 124/E

- D.Lgs. 4 dicembre 1997, n. 460, Sez. 1- Modifiche alla disciplina degli enti non commerciali in materia di imposte sul reddito e di imposta sul valore aggiunto

6 -D.LGS. 26 FEBBRAIO 1999, N. 60

-Istituzione dell'imposta sugli intrattenimenti, in attuazione della L. 3 agosto 1998, n. 288, nonché modifiche alla disciplina dell'imposta sugli spettacoli di cui DD.PP.RR. 26 ottobre 1972, n. 640 e n. 633, relativamente al settore dello spettacolo, degli intrattenimenti e dei giochi (G. U. 12 marzo 1999, n. 59)

7 - L. 13 MAGGIO 1999, N. 133 (art. 25)

- Testo come modificato dalla L. 21 novembre 2000, n. 342

8-D.M. FINANZE 26 NOVEMBRE 1999, N. 473

- Regolamento recante norme di attuazione dell'art. 25 della L. 13 maggio 1999, n. 133, relativo a disposizioni tributarie in materia di associazioni sportive dilettantistiche (G. U. 16 dicembre 1999, n. 294)

**9 - CIRCOLARE MINISTERO DELLE FINANZE - DIPARTIMENTO ENTRATE
29 DICEMBRE 1999, N. 247/E (stralcio)**

10.- D.P.R. 30 DICEMBRE 1999, N. 544, recante norme per la semplificazione degli adempimenti in materia di imposta sugli intrattenimenti

11 - CIRC. 8 MARZO 2000, N. 43/E

- Disciplina delle associazioni sportive dilettantistiche

12 - CIRC. 7 SETTEMBRE 2000, N. 165/E - IVA - Imposta spettacoli - Attività di intrattenimento - Nuova disciplina (stralcio)

13 - L. 21 NOVEMBRE 2000, N. 342 - Misure in materia fiscale (artt. 34 e 37)

Art. 34 - Disposizioni in materia di redditi di collaborazione coordinata e continuativa

14 - CIRC. 16 DICEMBRE 2000, N. 207/E

- Collegato fiscale alla legge finanziaria 2000. Primi chiarimenti (stralcio)

15 - RIS. AGENZIA ENTRATE N. 34/E DEL 26 MARZO 2001

- Compensi ex art. 37, L. 21 novembre 2000, n. 342

16 - RIS. AGENZIA DELLE ENTRATE N. 39/E DEL 3 APRILE 2001

- Imposte sui redditi - Redditi diversi - Compensi corrisposti dalle associazioni sportive dilettantistiche - Esposizioni dei compensi nel mod. unico 2001 - Modalità - art. 81, comma I, lett. m), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 - Art. 25 della L. 13 maggio 1999, n. 133

17 - RIS. AGENZIA DELLE ENTRATE N. 142/E DEL 1° OTTOBRE 2001

- Richiesta di interpello - Compensi corrisposti ad atleti non residenti
18 - D.P.R. 13 MARZO 2002, N. 69
- Semplificazioni per la certificazione dei corrispettivi delle società sportive dilettantistiche

19 - PROVVEDIMENTO 20 NOVEMBRE 2002

- Approvazione dei modelli dei prospetti per l'annotazione delle movimentazioni e delle rimanenze dei titoli di ingresso e degli abbonamenti delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche, ai sensi dell'art. 5, comma 6 del D.P.R. 13 marzo 2002, n. 69

20 - L. 24 DICEMBRE 2003, N. 350 (FINANZIARIA 2004)

21 - L. 30 DICEMBRE 2004, N. 311 (FINANZIARIA 2005)

Art. 1, comma 470 - Pubblicità negli impianti sportivi

22 - AGENZIA DELLE ENTRATE - RIS. N. 123 DEL 7 NOVEMBRE 2006

ART. 1 I. N. 398/1991 - ASS. SPORTIVA DILETTANTISTICA

(Istanza di interpello - Art.1 della legge n. 398 del 1991 - Superamento nel periodo d'imposta del limite d'importo di 250.000 euro)

23 - AGENZIA DELLE ENTRATE - NOTA N. 2006/19456 DEL 29 DICEMBRE 2006 INAPPLICABILITÀ DELL'ADDIZIONALE COMUNALE SUI COMPENSI EX ART. 67, COMMA 1, LETT. M) TUIR

24 - MINISTERO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE - DIPARTIMENTO DELLE POLITICHE FISCALI - NOTA N. 1576 DEL 3 APRILE 2007 IMPOSTA COMUNALE SULLA PUBBLICITÀ NEGLI IMPIANTI

25 - DECRETO DEL MINISTRO PER LE POLITICHE GIOVANILI E LE ATTIVITÀ SPORTIVE DEL 28 MARZO 2007 (G.U. N. 106 DEL 9 MAGGIO 2007)

(Detrazione delle spese per iscrizioni annuale ad associazioni sportive, palestre, ecc)

26 - DECRETO LEGGE N. 185 DEL 28 NOVEMBRE 2008, CONV. IN L. N. 2 DEL 28 GENNAIO 2009 - (Controlli sui circoli privati - Modello eas)

27 - ART. 35, COMMI 5 E 6 DEL D.L. N. 207 DEL 30 DICEMBRE 2008, CONVERTITO IN L. N. 14 DEL 27 FEBBRAIO 2009 (*Compensi ex art. 67, comma 1, lett. m)*)

28 - AGENZIA DELLE ENTRATE - RIS. N. 66/E DEL 17 MARZO 2009

Istanza di interpello - Articolo 3 D.P.R. n. 322 del 1998 - Esercizio non coincidente con l'anno solare - Modalità di presentazione della dichiarazione e di versamento delle imposte

29 - DECRETO DEL MINISTRO DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE DEL 26 MARZO 2009 (*IVA ad esigibilità differita*)

30 - MINISTERO DEL LAVORO E DELLE POLITICHE SOCIALI - NOTA DEL 9 GIUGNO 2010 - INTERPELLO N. 22/2010

(*art. 9, D.Lgs. n. 124/2004 - collaborazioni coordinate e continuative - associazioni e società sportive dilettantistiche*).

31 - AGENZIA DELLE ENTRATE - RIS. N. 57/E DEL 23 GIUGNO 2010 -

(Consulenza giuridica - IRES - Art. 90, comma 8, legge 27 dicembre 2002, n. 289 - Deducibilità dal reddito d'impresa dei corrispettivi erogati in virtù di contratti di sponsorizzazione a società e associazioni sportive dilettantistiche in misura eccedente rispetto all'importo annuo di 200.000 euro)

32 - AGENZIA DELLE ENTRATE - RIS. N. 58/E DEL 24 GIUGNO 2010

(Art. 20 del DPR n. 600/1973. Adempimenti contabili degli enti non commerciali)

33 - AGENZIA DELLE ENTRATE - RISOLUZIONE N. 67/E DEL 23 GIUGNO 2011

(Ravvedimento eseguito in forma "frazionata" - Art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997 n.472)

34 - AGENZIA DELLE ENTRATE - RISOLUZIONE N. 126/E DEL 26 GIUGNO 2011 (*Adempimenti contabili degli enti e obbligo di rendicontazione di cui all'art. 20 del DPR n. 600/73*)

35 - AGENZIA ENTRATE - CIRCOLARE N. 38/E DEL 28 SETTEMBRE 2012 - Remissione *in bonis* - art. 2, commi 1, 2 e 3-bis del D.L. 2 marzo 2012, n. 16, convertito nella legge 26 aprile 2012, n. 44 - Primi chiarimenti -

36 - AGENZIE DELLE ENTRATE - RISOLUZIONE N. 106/E DELL'11 DICEMBRE 2012 - Aliquota delle addizionali comunali e regionali di compartecipazione all'IRPEF - Articolo 25, comma 1, legge 13 maggio 1999, n. 133 -

37-AGENZIA DELLE ENTRATE - CIRCOLARE N. 9/E DEL 24 APRILE 2013 - Quesiti relativi alle associazioni e alle società sportive dilettantistiche

38 - AGENZIA DELLE ENTRATE - CIRCOLARE N. 37/E DEL 20 DICEMBRE 2013 - Punti 2.3 - Trattamento del "premio di preparazione", del "premio alla carriera", della "indennità di formazione"-

39 -AGENZIA DELLE ENTRATE - RISOLUZIONE N. 38/E DELL'11 APRILE 2014 - Attività sportive dilettantistiche - Indennità chilometriche - Articoli 67, comma 1, lett. m). e 69, comma 2, del TUIR -

40 - DECRETO LEGISLATIVO 21 NOVEMBRE 2014, N. 175 - Art. 29 - Detrazione forfetaria IVA per prestazioni di sponsorizzazione e pubblicità -

41 - AGENZIA DELLE ENTRATE - CIRCOLARE N. 31/E DEL 30 DICEMBRE 2014 - Commento alle novità fiscali - Decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175 - Primi chiarimenti -

42 - AGENZIA DELLE ENTRATE - RISOLUZIONE N. 45/E DEL 6 MAGGIO 2015 - Obbligo di tracciabilità dei pagamenti e versamenti delle associazioni sportive dilettantistiche - Vigenza dell'art. 4, comma 3, del D.M. n. 473 del 1999 -

43 - DECRETO LEGISLATIVO 24 SETTEMBRE 2015, N. 158 - Art. 19 - Soppressione della norma che esclude le asd dalla L. 398/91 in caso di violazione delle disposizioni sulla tracciabilità dei pagamenti

44 - LEGA NAZIONALE DILETTANTI - CIRCOLARE N. 62 DEL 1° APRILE 2016 - Spese di pubblicità e sponsorizzazione - Deducibilità - Sentenza n. 5720 della Corte di Cassazione, depositata il 23 marzo 2016 -

45 - CONSULENZA GIURIDICA N. 954-71/2016 - 14 NOVEMBRE 2016 - DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE - Cessione di beni nuovi prodotti per la vendita - Richiesta della Lega Nazionale Dilettanti

46- LEGGE 11 DICEMBRE 2016, N. 232 - LEGGE DI BILANCIO 2017 - Art. 1, comma 50 - Elevazione del limite per fruire della legge n. 398/91, ad euro 400.000 –

47 – LEGGE 4 AGOSTO 2017, N.124 – Adempimenti degli obblighi di trasparenza e pubblicità

48 – LEGGE 27 DICEMBRE 2017, N. 205 – LEGGE DI BILANCIO 2018

49 – D.L. N. 87 DEL 12 LUGLIO 2018 - Art. 13 – Azzeramento della disciplina introdotta con i commi da 353 a 360 dell'art. 1 della legge di bilancio 2018 – collaborazioni sportive

50 – CIRCOLARE AGENZIA ENTRATE N. 18/E DEL 1° AGOSTO 2018 – Questioni fiscali di interesse delle associazioni e società sportive dilettantistiche

51 – D.L. N. 119 DEL 23 OTTOBRE 2018 CONV. L. N. 136 DEL 17 DICEMBRE 2018 – Definizione agevolata per le associazioni e società sportive dilettantistiche

52 – LEGGE N. 145 DEL 30 DICEMBRE 2018 – LEGGE DI BILANCIO 2019 – Disposizioni per asd e ssd – Esenzione bollo – credito d'imposta per interventi su impianti sportivi – Fatturazione elettronica

53 – CIRCOLARE AGENZIA ENTRATE N. 6 DEL 1° APRILE 2019 – Definizione agevolata controversie tributarie

54 – D.L. N. 34 DEL 30 APRILE 2019 (CRESCITA) CONV. L. N. 58 DEL 28 GIUGNO 2019 – Modifiche alla disciplina sulla trasparenza e pubblicità – termini di presentazione dichiarazioni redditi

55 – CIRCOLARE DELLA LND N. 58 DEL 26 GIUGNO 2019 – Problematiche fiscali evidenziate dalle asd e ssd - Chiarimenti

56 – D.L. N. 124 DEL 26 OTTOBRE 2019 (FISCALE) CONV. L. N. 157 DEL 19 DICEMBRE 2019 – Compensazione di imposte

57 – LEGGE N. 160 DEL 27 DICEMBRE 2019 – LEGGE DI BILANCIO 2020 – Credito d'imposta Sport-bonus – società sportive femminili

58 – D.L. N. 161 (CD. MILLE PROROGHE) DEL 30 DICEMBRE 2019, CONV. L. 28 FEBBRAIO 2020, N. 8

59 – D.L. N. 18 DEL 17 MARZO 2020, CONV. L. N. 27 DEL 24 APRILE 2020

60 – D.L. N. 23 DELL'8 APRILE 2020 (LIQUIDITÀ) CONV. L. 40 DEL 5 GIUGNO 2020

61 – D.L. N. 34 DEL 19 MAGGIO 2020, (RILANCIO) - CONV. L. N. 77 DEL 17 LUGLIO 2020

62 – D.L. N. 104 DEL 14 AGOSTO 2020 (AGOSTO) – CONV. L. N. 125 DEL 13 OTTOBRE 2020

D.L. N. 137 DEL 28 OTTOBRE 2020 (RISTOTI 1) – CONV. L. N. 176 DEL 24 DICEMBRE 2020

D.L. N. 149 DEL 9 NOVEMBRE 2020 (RISTORI-BIS) – CONFLUITO NEL D.L. N. 34

D.L. N. 157 DEL 30 NOVEMBRE 2020 (RISTORI-QUATER) – CONFLUITO NEL D.L. N. 34

LEGGE DI BILANCIO 2021 – L. N. 178 DEL 30 DICEMBRE 2020

DECRETI LEGISLATIVI NN. 36-39 DEL 28 FEBBRAIO 2021 IN ATTUAZIONE DELLA LEGGE DELEGA RIFORMA DELLO SPORT N. 86 DELL'8 AGOSTO 2019

D.L. 22 MARZO 2021, N. 41, convertito nella legge n. 69 del 21 maggio 2021, recante misure urgenti in materia di sostegno alle imprese e agli operatori economici, di lavoro, salute e servizi territoriali, connesse all'emergenza Covid-19 –

D.L. 22 aprile 2021, n. 52 -cd. "Riaperture" conv. L. n. 87 del 17 giugno 2021

Art. 11-sextiesdecies

D.L. n. 73 del 25 maggio 2021, recante misure urgenti per il sostegno delle imprese – "Sostegni 2" -

Aggiornato al mese di giugno 2021

Edmondo Caira è tra i massimi esperti in materia di disciplina tributaria delle società e associazioni sportive dilettantistiche.

Già Dirigente per molti anni del Dipartimento delle entrate del Ministero dell'Economia e Finanze con specifica competenza relativamente alla disciplina contabile e fiscale degli enti non commerciali, ha praticamente posto mano alla redazione dell'intera normativa agevolativa per lo sport dilettantistico, dalla legge n. 398 del 1991, alla legge n. 133 del 1999, all'art. 90 della legge n. 289 del 2002 e dei relativi documenti di prassi (Circolari e Risoluzioni).

Profondo conoscitore del mondo sportivo dilettantistico e del calcio in particolare, è stato Presidente delle manifestazioni nazionali e internazionali della LND, vice Presidente nazionale della stessa Lega e Consigliere federale della FIGC fino al 2000.

Negli anni successivi è stato Coordinatore del Comitato Fiscale della FIGC, Componente della Commissione fiscale del CONI e, attualmente, coordinatore del Centro Studi Tributarî della LND e Presidente della Commissione per le questioni giuridiche e fiscali della medesima Lega.

Stella d'Oro al Merito Sportivo e Dirigente benemerito della LND, ha pubblicato numerose opere a carattere fiscale anche a livello universitario.