

Lamberto Mattei

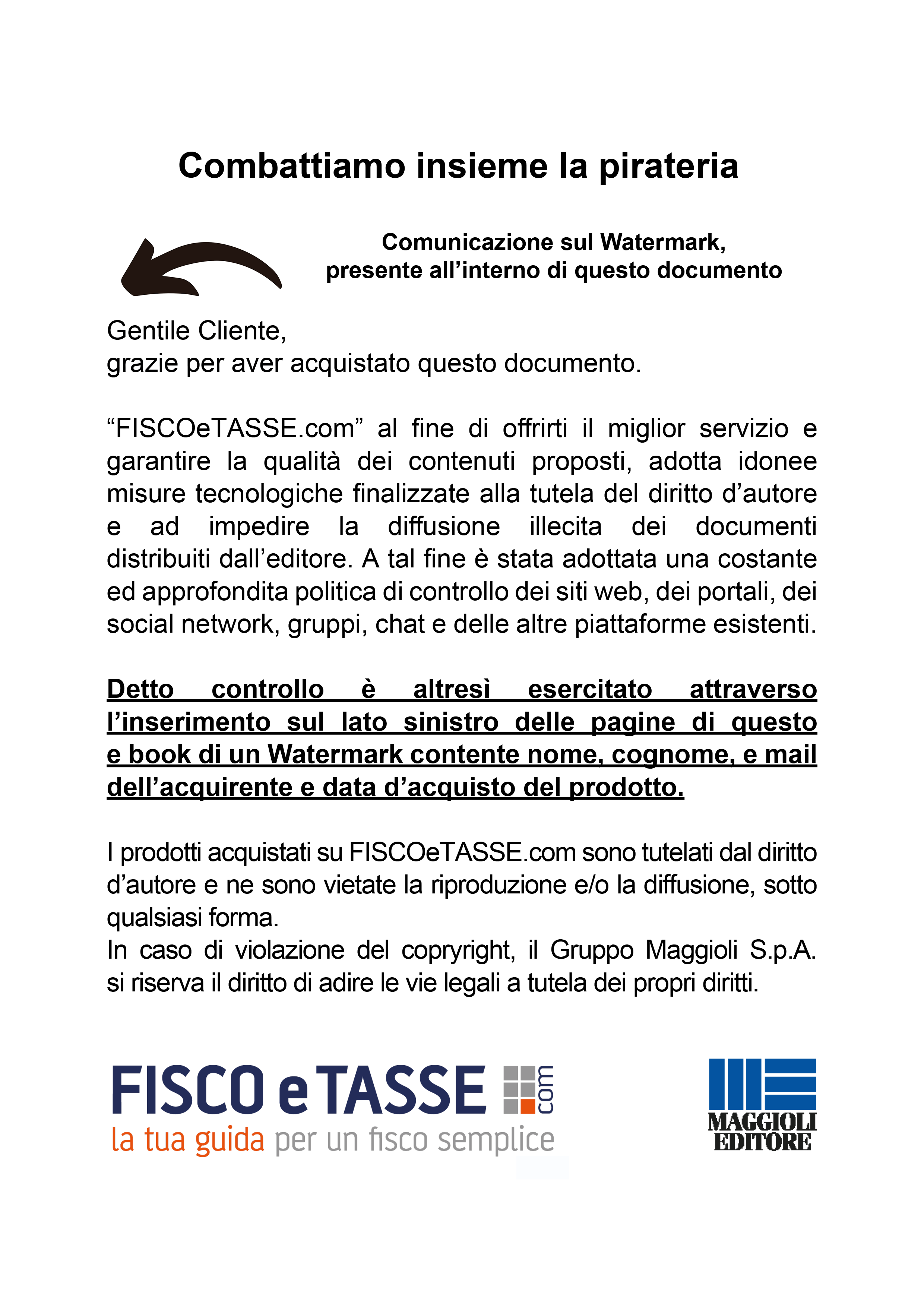
**MANUALE DELLE ASD E SSD**

**DOPO LA RIFORMA DELLO SPORT**

**Profili amministrativi e fiscali**

* **Enti sportivi dilettantistici: forme giuridiche ammesse**
* **Costituzione e requisiti statutari**
* **Obbligo di rendicontazione**
* **Regimi fiscali forfettari per l’imposizione diretta**
* **Regimi Iva: regime forfettario, Super Forfettario e di esclusione**
* **Il nuovo regime di esenzione Iva**
* **Tutte le altre Agevolazioni nel settore sportivo**





***Lamberto Mattei***

Dottore commercialista e Revisore contabile in Roma. Già Ufficiale della Guardia di finanza, prima addetto allo sviluppo di attività di polizia tributaria e giudiziaria, ha poi svolto incarichi di consulenza e curatela fallimentare per conto del Tribunale di Roma. È titolare di numerosi incarichi societari in diverse società ed enti nazionali. Associato allo Studio SARCC operante nelle città di Roma, Frosinone, Perugia, Pomezia, Lucca, Latina, Milano ed operativo, in particolare, nell’assistenza fiscale, consulenza del lavoro, contenzioso tributario civile e penale.

ISBN: 9788891669650

© Copyright 2024 Maggioli

Marzo 2024

Immagine che contiene testo, Carattere, schermata, logo

Descrizione generata automaticamentewww.fiscoetasse.com

**Indice**

[Prefazione 8](#_Toc161734509)

[1. Quadro normativo di riferimento delle ASD e delle SSD: le novità recate dalla riforma dello sport 9](#_Toc161734510)

[1.1. Premessa 9](#_Toc161734511)

[1.2. L’ordinamento sportivo nazionale ed i suoi principali attori (cenni) 10](#_Toc161734512)

[1.3. La riforma dello sport: brevi cenni introduttivi 17](#_Toc161734513)

[1.4. La definizione di sport. L’attività sportiva e le declinazioni dilettantistiche e professionistiche 22](#_Toc161734514)

[1.5. Gli enti sportivi dilettantistici: le forme giuridiche ammesse 29](#_Toc161734515)

[1.6. (Segue…) Gli enti del Terzo settore (cenni) 31](#_Toc161734516)

[1.7. Riconoscimento ai fini sportivi 32](#_Toc161734517)

[1.8. (Segue…) Certificazione della natura sportiva dilettantistica dell’ente: la struttura e le modalità di iscrizione al Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche 34](#_Toc161734518)

[1.9. Il Registro CONI 39](#_Toc161734519)

[2.](#_Toc161734520) [Le associazioni sportive dilettantistiche (ASD) 43](#_Toc161734521)

[2.1. L’associazione riconosciuta e l’associazione non riconosciuta: disciplina generale (cenni) 43](#_Toc161734522)

[2.2. La responsabilità per gli atti compiuti dall’associazione e la responsabilità tributaria. 49](#_Toc161734523)

[2.3. Diritti ed obblighi dell’associato 51](#_Toc161734524)

[2.4. Modalità di costituzione e requisiti statutari 53](#_Toc161734525)

[2.4.1 Sede legale 55](#_Toc161734526)

[2.4.2 Denominazione 55](#_Toc161734527)

[2.4.3 Oggetto sociale 56](#_Toc161734528)

[2.4.4 La rappresentanza legale dell’associazione 57](#_Toc161734529)

[2.4.5 Assenza di fini di lucro 57](#_Toc161734530)

[2.4.6 Le norme sull’ordinamento interno 58](#_Toc161734531)

[2.4.7 I rendiconti economico-finanziari 60](#_Toc161734532)

[2.4.8 Le modalità di scioglimento dell’associazione. 61](#_Toc161734533)

[2.4.9 La devoluzione ai fini sportivi del patrimonio. 62](#_Toc161734534)

[2.5. (Segue…) Ulteriori requisiti statutari 62](#_Toc161734535)

[2.6. L’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 65](#_Toc161734536)

[2.7. (Segue…) la possibilità di svolgere attività secondarie e strumentali accanto all’attività principale 71](#_Toc161734537)

[2.8. L’assenza di fini di lucro ed il divieto di distribuzione degli utili. La devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento 72](#_Toc161734538)

[2.9. Le incompatibilità 76](#_Toc161734539)

[2.10. I locali utilizzabili 76](#_Toc161734540)

[3. Gli adempimenti delle associazioni sportive dilettantistiche 77](#_Toc161734541)

[3.1. La costituzione dell’associazione riconosciuta e la conformità degli statuti 77](#_Toc161734542)

[3.2. (Segue…) La costituzione dell’associazione non riconosciuta 81](#_Toc161734543)

[3.3. Il codice fiscale, la Partita Iva e l’iscrizione al Repertorio economico amministrativo 82](#_Toc161734544)

[3.4. Richiesta di iscrizione al registro CONI 84](#_Toc161734545)

[3.5. L’iscrizione al Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche (RASD): requisiti e procedura 85](#_Toc161734546)

[3.6. L’istituzione e conservazione dei libri sociali e delle scritture contabili 88](#_Toc161734547)

[3.7. L’obbligo di rendicontazione delle associazioni sportive dilettantistiche 93](#_Toc161734548)

[3.8. La compilazione e l’invio del Modello EAS 95](#_Toc161734549)

[4. Le società sportive dilettantistiche (SSD) 97](#_Toc161734550)

[4.1. Le società in generale 97](#_Toc161734551)

[4.2. (Segue…) le società a responsabilità limitata e le società a responsabilità limitata semplificata 99](#_Toc161734552)

[4.3. La società sportiva dilettantistica a responsabilità limitata: le modalità di costituzione e i requisiti statutari 103](#_Toc161734553)

[4.4. L’assenza di fini di lucro e la deroga al divieto di distribuzione degli utili 105](#_Toc161734554)

[5. Gli adempimenti delle società sportive dilettantistiche 108](#_Toc161734555)

[5.1. La costituzione della società sportiva dilettantistica 108](#_Toc161734556)

[5.2. Il codice fiscale, la Partita Iva e l’iscrizione al Repertorio economico amministrativo 109](#_Toc161734557)

[5.3. Richiesta di iscrizione al Registro CONI e al RASD 110](#_Toc161734558)

[5.4. L’istituzione e conservazione dei libri sociali e delle scritture contabili 110](#_Toc161734559)

[5.5. L’obbligo di rendicontazione delle SSD 111](#_Toc161734560)

[5.6. La compilazione e l’invio del Modello EAS 114](#_Toc161734561)

[6. Imposizione diretta delle ASD e delle SSD tra TUIR e riforma del Terzo settore 115](#_Toc161734562)

[6.1. Introduzione 115](#_Toc161734563)

[6.2. Il regime fiscale del cd. “Terzo settore”. Cenni generali 117](#_Toc161734564)

[6.2.1 Il regime forfetario degli enti non commerciali (art. 145 TUIR) 121](#_Toc161734565)

[6.2.1.1 Connotazioni generali 121](#_Toc161734566)

[6.2.1.2 L’opzione per il regime forfettario 122](#_Toc161734567)

[6.2.1.3 Il nuovo regime forfettario previsto dal Codice per gli enti del Terzo settore 123](#_Toc161734568)

[6.2.2 La de-commercializzazione dei corrispettivi specifici (art. 148 TUIR) 124](#_Toc161734569)

[6.2.3 La perdita della qualifica di ente non commerciale: in particolare, nei casi di continuata prevalenza dell’attività commerciale 127](#_Toc161734570)

[6.3. Il regime fiscale delle Associazioni sportive dilettantistiche (ASD) e delle Società sportive dilettantistiche (SSD) 129](#_Toc161734571)

[6.3.1 Premessa 129](#_Toc161734572)

[6.3.2 Il regime fiscale normale delle Associazioni sportive dilettantistiche 129](#_Toc161734573)

[6.3.3 I requisiti di non lucratività ed effettività del rapporto associativo 130](#_Toc161734574)

[6.3.4 La raccolta occasionale di fondi e le attività commerciali connessi a scopi istituzionali 131](#_Toc161734575)

[6.3.5 (Segue…) le attività che secondo l’Amministrazione finanziaria non sono coerenti con gli scopi istituzionali 132](#_Toc161734576)

[6.4. Il divieto di distribuzione degli utili in favore di dipendenti e collaboratori 133](#_Toc161734577)

[6.5. Il corretto trattamento fiscale delle sponsorizzazioni 134](#_Toc161734578)

[6.6. Estensione della disciplina delle ASD anche alle SSD 138](#_Toc161734579)

[6.7. La disciplina IRAP delle ASD e delle SSD 139](#_Toc161734580)

[7](#_Toc161734581). [Il regime forfetario di cui alla legge n. 398 del 1991 141](#_Toc161734582)

[7.1. Profili generali del regime agevolativo 141](#_Toc161734583)

[7.2. Adempimenti formali 143](#_Toc161734584)

[7.3. Limiti reddituali per l’accesso al regime agevolato 143](#_Toc161734585)

[7.4. La violazione della disciplina dei limiti al contante e l’ammissione al regime forfetario ex legge 398/1991 144](#_Toc161734586)

[7.5. La possibile rilevanza penal-tributaria dell’indebita fruizione del regime “398” 145](#_Toc161734587)

[7.6. Rapporto tra regime forfetario 398 e riforma del Terzo settore 146](#_Toc161734588)

[8. La riforma del regime IVA delle ASD e delle SSD 148](#_Toc161734589)

[8.1. Premessa 148](#_Toc161734590)

[8.2. L’attuale assetto della disciplina IVA per gli enti non commerciali 149](#_Toc161734591)

[8.2.1 Il regime di esclusione da IVA di cui all’art.4 del D.P.R. n. 633/1972 149](#_Toc161734592)

[8.2.2 Il regime forfetario IVA di cui alla legge n. 398/1991 150](#_Toc161734593)

[8.2.3 Il regime cd. “Super-forfetario IVA” per gli spettacoli sportivi in favore di soggetti con volume d’affari ridotto 152](#_Toc161734594)

[8.3. Il nuovo regime di esenzione IVA per le attività sportive dilettantistiche 154](#_Toc161734595)

[8.3.1 Il passaggio dal regime di esclusione a quello di esenzione IVA 154](#_Toc161734596)

[8.3.2 Le disposizioni interpretative contenute nel decreto cd. “PA-bis” 156](#_Toc161734597)

[8.3.3 Le “prestazioni di servizi strettamente connessi con la pratica dello sport” 156](#_Toc161734598)

[8.3.4 I servizi didattici e formativi 157](#_Toc161734599)

[8.3.5 Decorrenza e applicazione medio tempore del nuovo regime IVA 159](#_Toc161734600)

[8.4 La cessione dei contratti sportivi 162](#_Toc161734601)

[8.5 Tassazione del premio di addestramento e formazione tecnica 162](#_Toc161734602)

[9. Altre agevolazioni e prescrizioni nel settore sportivo dilettantistico 164](#_Toc161734603)

[9.1 Erogazioni liberali in favore dello sport: deduzioni e detrazioni fiscali 164](#_Toc161734604)

[9.2 Il cd. “Social bonus” 167](#_Toc161734605)

[9.3 Esenzione IRES e IRAP degli utili per le Federazioni riconosciute dal CONI 168](#_Toc161734606)

[9.4 L’Imposta di registro nel settore dello sport 170](#_Toc161734607)

[9.5 L’esenzione dell’Imposta di bollo 170](#_Toc161734608)

[9.6 Esenzione dall’IVAFE 171](#_Toc161734609)

[9.7 Possibilità di distribuire dividendi per le società sportive 172](#_Toc161734610)

[9.8 Le scritture contabili: esoneri e prescrizioni sostituite 172](#_Toc161734611)

[9.9 L’obbligo del rendiconto/bilancio degli enti sportivi dilettantistici 175](#_Toc161734612)

[9.10 Il Modello EAS 176](#_Toc161734613)

[10. L’esenzione IMU per gli immobili utilizzati in ambito sportivo dilettantistico 179](#_Toc161734614)

[10.1 Quadro normativo generale di riferimento 179](#_Toc161734615)

[10.2 Il problema dell’utilizzazione mista dell’immobile e il cd. “Decreto Grilli” 181](#_Toc161734616)

[10.3 Criticità applicative della disciplina di esenzione nel caso di immobili utilizzati promiscuamente 184](#_Toc161734617)

[10.4 La peculiare soluzione adottata dal Comune di ROMA CAPITALE 188](#_Toc161734618)

[10.5 Considerazioni conclusive 190](#_Toc161734619)

[Bibliografia 191](#_Toc161734620)

# Prefazione

*Secondo Nelson Mandela “Lo sport ha il potere di cambiare il mondo. Ha il potere di ispirare, di unire le persone in una maniera che pochi di noi possono fare. Parla ai giovani in un linguaggio che loro capiscono. Lo sport ha il potere di creare speranza dove c’è disperazione. È più potente dei governi nel rompere le barriere razziali, è capace di ridere in faccia a tutte le discriminazioni”.*

*In linea con tale prospettiva, ritengo che il mondo sportivo dilettantistico debba essere considerato un importante strumento di educazione, inclusione sociale, aggregazione e, più in generale, di sviluppo sociale della comunità.*

*Questo giustifica il rinnovato interesse del Legislatore verso tale settore con l’intenzione di migliorarne e ampliarne la diffusione e la fruibilità.*

*L’attività sportiva dilettantistica, esercitata sia nella forma giuridica di associazioni che in quella di società è, infatti, un campo in continua espansione e ha raggiunto dimensioni simili a quelle del settore economico commerciale.*

*Permangono, invero, ancora talune criticità connesse alla mancata considerazione a livello legislativo della difficoltà per gli operatori del settore di reperire entrate e fonti di finanziamento, quali anche investimenti privati, atti sia a garantire il perseguimento dei predetti scopi di utilità sociale, sia a soddisfare le potenzialità di un settore che, invero, sotto alcuni profili trova ancora numerosi ostacoli burocratici, amministrativi e normativi sparsi nel nostro ordinamento.*

*Il passo in avanti fatto dal Governo è senz’altro teso a ridurre la complessità e la rigidità di un sistema fiscale che, troppo spesso, invero, è apparso estraneo alle logiche imprenditoriali che sottendono tale comparto.*

*In quest’ottica si vuole fornire una panoramica fiscale della legislazione di settore con l’auspicio di fornire un utile strumento di analisi e di discussione futura per aprire un dibattito valutativo e migliorativo del quadro normativo e regolamentare di riferimento.*

# 1. Quadro normativo di riferimento delle ASD e delle SSD: le novità recate dalla riforma dello sport

* 1. Premessa

Le associazioni e società sportive dilettantistiche (nel prosieguo, per brevità, si farà riferimento agli enti utilizzando rispettivamente gli acronimi “ASD” e “SSD”) si trovano ad operare quotidianamente all’interno di un mondo, quello sportivo, cui è riconosciuto un carattere poliedrico di fondamentale importanza per la comunità per le varie funzioni, sociali, educative, ricreative, culturali, di tutela della salute, economiche, di inclusione transnazionale, che svolge nello stesso tempo.

Basta questa semplice constatazione per capire che lo sport rappresenta una materia trasversale, contraddistinta dal rilievo della sua funzione sociale, educativa e di benessere, che comprende non solo l’attività sportiva dell’individuo, ma tutto quanto ruota intorno ad essa.

A testimoniare la peculiarità e specificità dello sport è il fervente dibattito in ordine alla reale autonomia dell’ordinamento giuridico sportivo rispetto alle continue pretese di controllo da parte dello Stato. Il fenomeno, sportivo, infatti, è oggetto di un ordinamento giuridico alla cui determinazione partecipano anche atti e fatti prodotti all’interno dello stesso ordinamento oltreché le classiche fonti del diritto. Il quadro regolamentare è reso ancora più complesso dallo spiccato profilo internazionale del fenomeno sportivo che trova il suo apice nel movimento olimpico che governano il CIO (“Comitato Internazionale Olimpico”) e l’Olimpiade.

L’internazionalizzazione dello sport va di pari passo con la sua rapida diffusione anche sotto l’aspetto economico: lo sport risulta un fenomeno avvincente, stimolante, capace di coinvolgere intensamente un grande numero di individui, di ogni parte del mondo, con conseguente impatto economico. Restando alla sola dimensione nazionale, il «Rapporto Sport 2023», prima ricerca di sistema sull’industria sportiva a cura dell’Istituto per il Credito Sportivo (ICS) e di Sport e Salute S.p.A. (SeS), quantifica il Pil dello Sport nel 2022 in circa 22 miliardi di euro, con un contributo al Pil nazionale dell’1,3 per cento, che si traduce in termini occupazionali in 400 mila addetti, grazie alla presenza di oltre 15mila imprese private, circa 82 mila Enti non profit e quasi 900 mila volontari.

In forza dell’estrema complessità del fenomeno, della dimensione internazionale e dell’eterogeneità delle funzioni assegnategli, la disciplina dello sport si presenta particolarmente complessa dovendo contemperare le istanze provenienti da soggetti diverse mossi, a volte, da intendimenti contrastanti.

È in questo articolato e frastagliato quadro d’insieme che si inserisce la recente riforma dello sport.

Purtroppo, la riforma dello sport non è riuscita a comporre le diverse normative civilistiche, sportive e tributarie applicabili agli enti sportivi dilettantistici, registrandosi, ancora oggi, disallineamenti normativi tali da verificare ipotesi di società iscritte nei registri nazionali non riconosciuti ai fini sportivi dall’Agenzia delle Entrate, con l’effetto di vedersi negare determinati benefici fiscali per non aver rispettato le disposizioni tributarie in materia.

Il mancato allineamento delle diverse normative in ordine allo sport dilettantistico da parte della riforma dello sport pone, quindi, ulteriori dubbi interpretativi non essendo certo che il puntuale rispetto da parte degli enti sportivi della disciplina di diritto civile e di diritto sportivo possa essere sufficiente per beneficiare delle agevolazioni previste dalle norme d’ordine fiscali (ad es., quelli previsti dal comma 8 dell’[art. 148](https://home.ilfisco.it/perl/public_wkilogin.pl?AUTH=62991c0354860ed6b0fc85b80c902657;OPERA=90;SSCKEY=71e56951390b3c7c-10100007fffeed44e10;REDIR=fol-new.pl%3Flog-ssckey%3D71e56951390b3c7c-10100007fffeed44e10%3Blog-ckey%3D%252412631906%3Bcmd-doc%3D160899%2520anno_art%25280%253A1%252A%252A%2529%2520anno_provv%25280%253A1%252A%2529%2520id_doc%25282%253A1%252A%2529%2520id_prov_%25282%253A1%252A%2529%2520tip_doc%25280%253A1%252A%2529%2520tipo_prov_%25280%253A1%252A%2529%2520%255B0%255D) del D.P.R. n. 917/1986, in breve TUIR).

* 1. L’ordinamento sportivo nazionale ed i suoi principali attori (cenni)

In linea con una tendenza generalizzata che accomuna diversi fenomeni economico-sociali (es. settore della navigazione, dell’immobiliare ecc.), anche il mondo sportivo, segnando trasversalmente i diversi settori del diritto (diritto civile, diritto commerciale, diritto tributario), con una dimensione, peraltro, transnazionale, viene disciplinato da differenti categorie di fonti del diritto, anche di origine internazionale, fino a formare il diritto sportivo.

Quest’ultimo viene, altresì, implementato anche da regole generate dai soggetti che appartengono all’ordinamento sportivo (c.d. fonti autonome). Esempio tipico, di fonti autonome sono, a livello nazionale, lo statuto del CONI, a livello internazionale, la Carta Olimpica.

Bastano queste semplici e banali considerazioni per comprendere che la trattazione delle associazioni e società sportive dilettantistiche richiederebbe un numero di pagine che vanno ben oltre la presente opera, in quanto occorrerebbe approfondire la disciplina applicabile a siffatti enti sportivi non solo alla luce della normativa nazionale, bensì all’interno di ciascuna tipologia di ordinamento (nazionale, internazionale, federale ecc.).

Ciò nonostante, appare utile fornire una sintesi dell’ordinamento sportivo in generale e della sua autonomia.

Alcune risalenti ricostruzioni dottrinarie mettevano in discussione la rilevanza giuridica del fenomeno sportivo, sostenendo sostanzialmente che fosse retto da regole puramente tecniche che, in quanto tali, si differenziano da quelle giuridiche.

Oggigiorno nessuno più dubita che il fenomeno sportivo abbia rilevanza giuridica, tanto è vero che l’ordinamento sportivo è considerato “*uno dei più significativi ordinamenti autonomi*”[[1]](#footnote-1) con i quali viene “a contatto” quello statale; piuttosto sono i rapporti intercorrenti fra ordinamento statale (e sovranazionale) e “ordinamento sportivo” ad interessare gli operatori del diritto, nell’ottica di circoscrivere i margini di autonomia del secondo dal primo.

Sulla scorta di tale visione, la Corte costituzionale ha rimarcato come nel quadro della struttura pluralista della Costituzione, orientata all’apertura dell’ordinamento dello Stato ad altri ordinamenti, anche il sistema dell’organizzazione sportiva, in quanto tale e nelle sue diverse articolazioni organizzative e funzionali, trova protezione nelle previsioni costituzionali che riconoscono e garantiscono i diritti dell’individuo, non solo come singolo, ma anche nelle formazioni sociali in cui si esprime la sua personalità (art. 2 Cost.) e che assicurano il diritto di associarsi liberamente per fini che non sono vietati al singolo dalla legge penale (art. 18)[[2]](#footnote-2).

In tale ottica, la Corte ritiene che la regolamentazione statale del sistema sportivo debba mantenersi nei limiti di quanto risulta necessario al bilanciamento dell’autonomia del suo ordinamento con il rispetto delle altre garanzie costituzionali che possono venire in rilievo, fra le quali vi sono il diritto di difesa e il principio di pienezza ed effettività della tutela giurisdizionale presidiati dagli artt. 24, 103 e 113 Cost.

In termini concreti, tutto ciò fa sì che la tutela dell’autonomia dell’ordinamento sportivo, ancorché non possa comportare un sacrificio completo della garanzia della protezione giurisdizionale dei diritti e degli interessi legittimi, può tuttavia giustificare scelte legislative che, senza escludere tale protezione, la conformino in modo da evitare intromissioni con essa “non armoniche”[[3]](#footnote-3).

Nel solco di quanto ritenuto dalla Corte costituzionale con la sentenza n. 49 del 2011, anche la giurisprudenza di legittimità ritiene che l’ordinamento giuridico statuale riconosca e favorisca l’autonomia dell’ordinamento sportivo nazionale.

Occorre quindi partire da una constatazione: il fenomeno sportivo va individuato come un ordinamento giuridico settoriale autonomo operante nel rispetto dell’ordinamento giuridico statale.

Tale impostazione trova un espresso riferimento normativo nell’art. 1 del D.l. 19 agosto 2003, n. 220, il quale recita “*la Repubblica riconosce e favorisce l’autonomia dell’ordinamento sportivo nazionale, quale articolazione dell’ordinamento sportivo internazionale facente capo al Comitato olimpico internazionale*”. Nell’attuale quadro normativo nazionale ivi delineato, i rapporti tra l’ordinamento sportivo e l’ordinamento statuale sono quindi regolati in base al principio di autonomia, salvi i casi di rilevanza per l’ordinamento giuridico della Repubblica di situazioni giuridiche soggettive connesse con l’ordinamento sportivo. In applicazione di siffatto principio di autonomia, in linea generale è riservata all’ordinamento sportivo la disciplina delle questioni aventi ad oggetto[[4]](#footnote-4):

* l’osservanza e l’applicazione delle norme regolamentari, organizzative e statutarie dell’ordinamento sportivo nazionale e delle sue articolazioni al fine di garantire il corretto svolgimento delle attività sportive (più comunemente note come “regole tecniche”);
* i comportamenti rilevanti sul piano disciplinare e l’irrogazione ed applicazione delle relative sanzioni disciplinari sportive.

Ulteriori indicazioni circa il rapporto tra ordinamento statale e sportivo provengono dalle Sezioni unite della Corte di cassazione le quali, nell’offrire un’interpretazione del D.l. n. 220 del 2003, hanno sottolineato che l’impianto normativo: (i) all’art. 1 assicura l’autonomia dell’ordinamento sportivo e garantisce la tutela giurisdizionale solo a quelle posizioni giuridiche soggettive che, pur legate con l’ordinamento sportivo, sono rilevanti per l’ordinamento statale; (ii) all’art. 2 devolve all’ordinamento sportivo l’osservanza delle disposizioni regolamentari organizzative e statutarie dell’ordinamento sportivo nazionale e delle sue articolazioni, le condotte di rilievo disciplinare e l’irrogazione e applicazione delle relative sanzioni sportive, trattandosi del c.d. “vincolo sportivo”, in base al quale le società, le associazioni, gli affiliati e i tesserati hanno l’onere di adire, secondo statuti e regolamenti del Coni e delle Federazioni, gli organismi di giustizia dell’ordinamento settoriale; (iii) all’art. 3 stabilisce che, una volta esauriti i ricorsi interni alla giustizia sportiva - e fatta salva la giurisdizione ordinaria sui soli rapporti patrimoniali tra società, associazioni e atleti - ogni altra controversia su atti del CONI o delle Federazioni sportive è disciplinata dal codice del processo amministrativo[[5]](#footnote-5).

Appurata l’autonomia dell’ordinamento sportivo rispetto a quello statuale, nell’ottica di circoscrivere l’autonomia dell’ordinamento sportivo, non si può trascurare la tendenza della Corte di giustizia dell’Unione europea a ricondurre lo sport nell’alveo del diritto europeo ogniqualvolta questo assume una dimensione economica, nonché l’iniziativa del legislatore europeo ad opera dell’art. 165 TFUE (Trattato sul Funzionamento dell’UE), di includere lo sport tra le competenze di coordinamento e sostegno dell’Unione.

A questo punto, come si è avuto modo di anticipare, è evidente che a comporre il quadro giuridico di riferimento del fenomeno sportivo concorrono le fonti di ben quattro diversi ordinamenti: sovrastatale, statuale, regionale[[6]](#footnote-6) - tutte nel complesso riconducibili alle c.d. fonti “eteronome”, in quanto provenienti da soggetti esterni all’ordinamento sportivo - e sportivo – alla composizione di queste ultime contribuiscono le fonti generate dai soggetti appartenenti allo stesso ordinamento sportivo (è il caso del CONI) e quindi definibili “fonti del diritto sportivo”.

Trattando delle fonti del diritto statuale, non si può non iniziare dalla Carta costituzionale. Sul punto, occorre immediatamente mettere in rilievo che il 20 settembre 2023, con la seconda e ultima deliberazione da parte della Camera dei deputati, è terminato l’iter legislativo per l’approvazione del disegno di legge costituzionale n. 715-B che inserisce lo sport in Costituzione.

L’approvazione all’unanimità della modifica all’art. 33 della Costituzione introduce finalmente un nuovo comma: “*La Repubblica riconosce il valore educativo, sociale e di promozione del benessere psicofisico dell’attività sportiva in tutte le sue forme*”.

Ciò pone fine ad un percorso iniziato circa 8 anni fa, che colma una lacuna della nostra Carta Costituzionale, la quale non contemplava l’attività sportiva tra i diritti della persona umana.

La formula utilizzata dal legislatore costituzionale si fa apprezzare per svariati motivi.

Innanzitutto, la collocazione dello sport nell’art. 33 dedicato all’arte, alla scienza, all’istruzione e alle istituzioni di alta cultura, fa rientrare tale attività tra quelle di rilievo culturale.

L’inserimento nel testo costituzionale, poi, costituisce l’espresso e diretto riconoscimento dello sport, tanto è vero che l’impiego del verbo “riconoscere” implica l’accettazione di una realtà pre-esistente[[7]](#footnote-7). In secondo luogo, così com’è formulata la norma, viene ampliata la visione classica dello sport, non più ridotta all’aspetto legato al miglioramento della qualità della vita e della salute, bensì estesa al contributo fornito dall’attività sportiva all’aggregazione e inclusione sociale nonché allo sviluppo e alla formazione della persona. Infine, occorre prendere atto che utilizzando l’espressione “*in tutte le sue forme*” la norma abbraccia lo sport nella sua accezione più ampia.

Come evidenziato in dottrina, la novella costituzionale ha senz’altro il merito di riconoscere le tre dimensioni assiologiche fondamentali dell’attività sportiva: il valore educativo, il valore sociale e il valore della promozione di sé.

Pur apprezzando l’iniziativa legislativa, si auspica che questo costituisca un primo passo, pur significativo, di un cammino che, prendendo atto dell’esistente deficit economico e strutturale, deve tendere ad allargare concretamente la base di coloro che praticano lo sport, garantendo a tutti, comprese le persone più in difficoltà, l’accesso a strutture e attività sportive.

Continuando con l’individuazione delle fonti di diritto statuale più rilevanti, senza alcuna pretesa di esaustività, vanno segnalati il D.lgs. 23 luglio 1999, n. 242 (c.d. decreto Melandri), integrato e modificato dal D.lgs. 8 gennaio 2004, n. 15 (c.d. decreto Pescante), il D.L. 19 agosto 2003, n. 220, convertito con modificazioni in Legge 17 ottobre 2003, 280, la Legge n. 86/19, l’art. 1, commi da 629 a 633, della Legge 30 dicembre 2018, n. 145, cui si aggiunge il complesso quadro regolatorio recentemente prodotto all’esito della riforma dello sport avviata con la Legge delega 8 agosto 2019, n. 86. La delega legislativa è stata attuata con l’approvazione dei Decreti legislativi 28 febbraio 2021, nn. 36, 37, 38, 39 e 40, modificati ed integrati dal D.lgs. 5 ottobre 2022, n. 163 (c.d. “Correttivo”) e, in ultimo, dal D.lgs. 19 agosto 2023, n. 120 (c.d. “Correttivo bis”).

A livello europeo ed internazionale, invece, basta qui richiamare tra le fonti eteronome il Trattato di Lisbona[[8]](#footnote-8) e, con un ruolo non marginale nella ricostruzione del diritto sportivo: la Carta Europea dello Sport ed il Codice Europeo di Etica Sportiva, approvati dai Ministri europei responsabili per lo Sport nell’ambito delle riuniti tenutesi a Rodi per la loro 7^ conferenza, 13-15 maggio 1992; la Carta Internazionale dello Sport e dell’Educazione fisica dell’UNESCO adottata a Parigi il 21 novembre 1978.

Accanto alle c.d. fonti eteronome, troviamo le fonti autonome emanate dai soggetti appartenenti all’ordinamento sportivo.

Considerato che l’ordinamento sportivo nazionale costituisce l’articolazione italiana di un più ampio ordinamento autonomo avente una dimensione internazionale rispondente ad una struttura organizzativa extra-statale riconosciuta dall’ordinamento della Repubblica italiana e che fa capo al Comitato Olimpico Internazionale[[9]](#footnote-9) (a sua volta ordinamento autonomo avente una dimensione internazionale), debbono principalmente richiamarsi, a livello internazionale, la Carta Olimpica[[10]](#footnote-10), le direttive e le raccomandazioni del CIO (acronimo di Comitato Olimpico Internazionale)[[11]](#footnote-11) e gli statuti delle Federazioni Sportive Internazionali (FSI)[[12]](#footnote-12), mentre a livello nazionale abbiamo lo statuto, i regolamenti e deliberazioni del CONI (acronimo di Comitato Olimpico Nazionale Italiano), gli statuti e i regolamenti organici emanati dalle Federazioni Sportive Nazionali (FSN)[[13]](#footnote-13), dalle Discipline Sportive Associate (DSA)[[14]](#footnote-14) e dagli Enti di Promozione Sportiva (EPS)[[15]](#footnote-15).

Dall’adesione della struttura organizzativa domestica agli enti sovranazionali che pongono le basi del quadro regolatorio discende la peculiarità dell’ordinamento sportivo di essere regolato da principi e criteri uniformi a livello mondiale.

Al vertice dell’ordinamento sportivo internazionale troviamo il CIO, come espressamente previsto anche dall’art. 1 del D.l. n. 220/03, ossia “*l'organizzazione internazionale non governativa senza fini di lucro alla guida del movimento olimpico, preposta alla gestione e all'organizzazione dei Giochi Olimpici*”[[16]](#footnote-16). Trattasi dell’ente esponenziale del Movimento olimpico con competenza che travalica i confini nazionali coinvolgendo molteplici soggetti tra i quali le Federazioni Sportive Internazionali, le quali si occupano dell’organizzazione delle singole discipline sportive.

Al vertice dell’ordinamento sportivo nazionale, invece. troviamo il CONI, ente dotato di personalità giuridica di diritto pubblico, che è la Confederazione delle Federazioni Sportive Nazionali e delle Discipline Sportive Associate, e si conforma ai principi dell’ordinamento sportivo internazionale, in armonia con le deliberazioni e gli indirizzi emanati dal CIO. La relativa disciplina è dettata dal citato D.lgs. n. 242 del 1999, come modificato dal D.lgs. n. 15 del 2004 e dalla legge n. 8 del 2018. In particolare, in base al D.lgs. n. 242 del 1999, l’ente cura l’organizzazione ed il potenziamento dello sport nazionale, ed in particolare la preparazione degli atleti e l’approntamento dei mezzi idonei per le Olimpiadi e per tutte le altre manifestazioni sportive nazionali o internazionali. Cura, inoltre, l’adozione di misure di prevenzione e repressione dell’uso di sostanze che alterano le naturali prestazioni fisiche degli atleti nelle attività sportive, nonché la promozione della massima diffusione della pratica sportiva, assume e promuove le opportune iniziative contro ogni forma di discriminazione e di violenza nello sport.

Quale ente esponenziale dell’ordinamento sportivo nazionale il CONI esercita il potere di controllo sulle Federazioni Sportive Nazionali, sulle Discipline Sportive Associate e sugli Enti Di Promozione Sportiva in merito al regolare svolgimento delle competizioni, alla preparazione olimpica e all’attività sportiva di alto livello, nonché all’utilizzo dei contributi finanziari. Nello svolgimento dei suoi incarichi di vigilanza il CONI può commissariare le FSN e DSA in casi di gravi irregolarità o di impossibilità di funzionamento dei medesimi enti.

Le FSN e le DSA svolgono l’attività sportiva in armonia con le deliberazioni delle Federazioni internazionali e del CONI, anche in considerazione della valenza pubblicistica di specifiche tipologie di attività individuate nello statuto del CONI. Hanno natura di associazione con personalità giuridica di diritto privato (art. 15, co. 2, D.lgs. 242/1999), ad eccezione di Aeroclub d'Italia, Automobile club d’Italia e Unione italiana tiro a segno, che, invece, hanno personalità giuridica di diritto pubblico (art. 18, co. 6, D.lgs. n. 242/1999). Le FSN e le DSA non perseguono fini di lucro e sono soggette, per quanto non diversamente previsto, alla disciplina recata dal Codice civile. A fini sportivi, esse sono riconosciute dal Consiglio nazionale del CONI.

In base all’art. 32, co. 2, del D.P.R. n. 157/1986, le organizzazioni polisportive d’importanza nazionale che svolgono attività di diffusione e promozione e le associazioni nazionali che svolgono attività a vocazione sportiva di notevole rilievo possono essere riconosciute dal CONI, rispettivamente, quali Enti di Promozione Sportiva e associazioni benemerite[[17]](#footnote-17). In base al già citato statuto del CONI (artt. 26 e 30), gli EPS e le associazioni benemerite non hanno fini di lucro.

Accanto a tali figure, per il rilievo nazionale che assumono, è doveroso richiamare:

* i gruppi sportivi militari che sono sezioni delle diverse Forze armate che competono nello sport e sono solitamente affiliati alle FSN riconosciute dal CONI. I gruppi sportivi militari sono presenti presso lo Stato Maggiore della Difesa, l’Esercito, la Marina, l’Aeronautica, l’Arma dei Carabinieri, il Corpo della Guardia di Finanza e il Consiglio internazionale dello sport militare (C.I.S.M.).;
* i gruppi sportivi dei corpi civili dello Stato in cui rientrano i gruppi sportivi della Polizia di Stato (Fiamme Oro), della Polizia Penitenziaria (Fiamme Azzurre) e dei Vigili del Fuoco (Fiamme Rosse).

Un’articolazione organizzativa simmetrica si è sviluppata recentemente nell’ambito dello sport paralimpico con analoghe figure: il Comitato Italiano Paralimpico (CIP), le Federazioni Sportive Paralimpiche (FSP), le Discipline Sportive Paralimpiche (DSP), gli Enti di Promozione Sportiva Paralimpica (EPSP).

Il CIP, già Federazione Italiana Sport Disabili, è stato istituito con L. n. 189 del 2003. Da ultimo, è intervenuto il D.lgs. n. 43 del 2017 che, in attuazione della delega recata dalla L. n. 124 del 2015, ha trasformato il CIP in ente autonomo di diritto pubblico, delineando una disciplina simmetrica a quella recata, per il CONI, dal D.lgs. n. 249 del 1999.

* 1. La riforma dello sport: brevi cenni introduttivi

Il processo di riforma del settore dello sport[[18]](#footnote-18) è stato avviato con la Legge 8 agosto 2019, n. 86, “*Deleghe al Governo e altre disposizioni in materia di ordinamento sportivo, di professioni sportive nonché di semplificazione*”, allo scopo di riordinare la normativa in tema di attività motoria e sportiva coniugandola con l’assetto istituzionale dell’autonomo ordinamento sportivo. Più in generale l’impianto della riforma si propone di delineare i valori che debbono presiedere al sistema sportivo nazionale.

In tale contesto, la riforma si propone, altresì, di recepire l’accresciuta rilevanza del settore sportivo e garantire l’osservanza dei principi di parità di trattamento e di non discriminazione nel lavoro sportivo, sia nel settore dilettantistico che professionistico, e assicurare la stabilità e la sostenibilità del sistema. A tale ultimo proposito, una delle principali novità apportate dalla riforma è costituita dal superamento della dicotomia fra lavoratori sportivi professionisti e dilettanti in favore di una più ampia ed inclusiva definizione di lavoratore sportivo.

Il legislatore ha dato attuazione alla legge delega emanando ben cinque decreti legislativi, ciascuno dei quali si occupa di regolamentare un preciso ambito dell’ordinamento sportivo:

* il D.lgs. 28 febbraio 2021, n. 36, reca il riordino e riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici, nonché di lavoro sportivo;
* il D.lgs. 28 febbraio 2021, n. 37, è dedicato alla figura dell’agente sportivo;
* il D.lgs. 28 febbraio 2021, n. 38, riguarda il tema dell’impiantistica sportiva;
* il D.lgs. 28 febbraio 2021, n. 39, disciplina il Registro istituito presso il Dipartimento per lo Sport e le relative procedure di iscrizione degli enti;
* il D.lgs. 28 febbraio 2021, n. 40, reca le misure in tema di sicurezza nelle discipline sportive invernali.

Il processo di riforma è caratterizzato da un percorso normativo piuttosto travagliato, visto che ad un primo intervento correttivo e integrativo ad opera del D.lgs. n. 163/2022 (c.d. “decreto correttivo”)[[19]](#footnote-19), si è reso necessario realizzare l’aggiornamento di taluni aspetti con l’emanazione del D.lgs. n. 120/2023 (c.d. “Correttivo bis”), che, allo stato dell’arte, non risolve comunque tutte le criticità sollevate dal nuovo regime, rendendo auspicabile che il legislatore intervenga ulteriormente al fine di fornire le corrispondenti soluzioni.

Prima di affrontare sinteticamente le novità introdotte dai cinque decreti, è opportuno evidenziare che sul piano prettamente fiscale la riforma non interviene direttamente se non limitatamente al sistema tributario e previdenziale del “lavoratore sportivo”.

Dal punto di vista fiscale, infatti, la riforma non è intervenuta sui sistemi di tassazione ai fini Ires e Iva delle associazioni sportive dilettantistiche (ASD) e società sportive dilettantistiche (SSD), limitandosi in alcuni casi a confermare il previgente regime[[20]](#footnote-20), per cui allo stato restano fermi i modelli impositivi contemplati dalla previgente disciplina, ivi incluso il regime di decommercializzazione dei corrispettivi specifici di cui all’art. 148, comma 3, del TUIR e il regime forfetario opzionale di cui alla Legge n. 398 del 1991, con la precisazione, in quest’ultimo caso, che la nuova disciplina non si coordina con il regime opzionale dal momento che quest’ultimo agevola solo i proventi “connessi” a quelli istituzionali facendo così riferimento ad un concetto assente nel nuovo assetto della riforma dello sport.

In verità, pur non contemplata dalla riforma dello sport, sul fronte Iva occorre comunque registrare un’importante novità introdotta ad opera dell’art. 36-*bis*, del D.L. 22 giugno 2023, n. 75[[21]](#footnote-21), convertito dalla Legge n. 112 del 2023 (c.d. decreto Pa *bis*), che esenta dall’imposta le prestazioni di servizi strettamente connessi con la pratica dello sport, compresi quelli didattici e formativi, rese nei confronti delle persone che esercitano lo sport o l’educazione fisica da parte di organismi senza fine di lucro, compresi gli enti sportivi dilettantistici. Tale novella anticipa in parte quelle che entreranno in vigore dal 1° gennaio 2025 in forza del D.L. 21 ottobre 2021, n. 146[[22]](#footnote-22), convertito dalla Legge n. 215 del 2021 (c.d. “decreto Fisco-lavoro”)[[23]](#footnote-23). Si tratta, tuttavia, di una disposizione che si sovrappone[[24]](#footnote-24) a quella attualmente in vigore e prevista dall’art. 4 del D.P.R. n. 633 del 1972 e che pone evidenti criticità coordinative con riguardo all’applicazione del tributo sulle quote supplementari e sui corrispettivi specifici versati da soci, associati e tesserati.

Ad ogni modo, occorre tener presente che in virtù della recente delega sulla riforma fiscale è possibile che intervengano ulteriori novità fiscali in sede di attuazione dei futuri decreti attuativi della Legge 9 agosto 2023 n. 111, recante la delega al Governo per la riforma fiscale.

Tanto premesso, vengono di seguito ripercorsi gli aspetti più innovativi della riforma, quelli che hanno maggiormente caratterizzano i cinque decreti.

Partendo dal D.lgs. n. 36/2021, occorre innanzitutto rilevare che questo decreto contiene gli elementi più innovativi dell’intera riforma, rispetto alla quale espone emblematicamente finalità e obiettivi, come per esempio il riconoscimento del valore culturale, educativo e sociale dell’attività sportiva quale strumento di miglioramento della qualità della vita e di tutela della salute, nonché quale mezzo di coesione sociale; la promozione dell’attività fisica adattata per mezzo della quale facilitare l’acquisizione di stili di vita corretti e funzionali alla conquista del benessere psico-fisico; la necessità di consentire a ciascuno di praticare sport in modo sano e sicuro.

Come accennato, il D. Lgs. n. 36/2021 si occupa di riordinare e riformare la disciplina degli enti sportivi professionistici e dilettantistici, nonché quella del lavoro sportivo.

Per quanto riguarda il primo aspetto, il decreto amplia il novero degli enti sportivi dilettantistici, non limitandoli alle ASD e SSD – cui è imposto il rispetto di pregnanti requisiti statutari -, bensì ricomprendendovi l’ampia categoria degli enti del Terzo settore, purché abbiano tutti uno scopo non lucrativo, con l’eccezione delle società di capitali ammesse, cui viene riservata una “lucratività” sottoposta a specifici limiti e condizioni.

Lo schema normativo prevede, inoltre, che le associazioni sportive dilettantistiche e le società sportive dilettantistiche possono svolgere anche attività secondarie e strumentali rispetto alle attività istituzionali.

Quanto alle società sportive professionistiche, viene sostanzialmente confermato l’impianto previgente di cui alla L. n. 91 del 1981.

Una serie di norme (artt. 15-18) vengono poi dedicata alle persone fisiche, come individuate in specifiche categorie e cioè: atleti, tecnici, dirigenti e direttori di gara.

Altra serie di norme (artt. 19-24) introduce una normativa unitaria in termini di tutela dei diritti degli animali impiegati in attività sportive.

La novità di maggior spessore, però, è costituita dal nuovo inquadramento dei lavoratori sportivi, dando chiarezza sulla qualificazione dei contratti di lavoro, privilegiando la soluzione della collaborazione coordinata e continuativa e concedendo agevolazioni ad *hoc*.

In tale ambito, è interessante notare che in tema di rapporti di lavoro sportivo il legislatore della riforma ha inteso distaccarsi dalla differenza concettuale fra professionismo e dilettantismo così come intesa dalla previgente disciplina di cui alla L. n. 91 del 1981, privilegiando una differenziazione sul piano essenzialmente formale, distinguendo il professionismo dal dilettantismo sulla base della scelta operata dalla Federazione Sportiva Nazionale o Disciplina Sportiva Associata di riferimento.

Intervenendo in maniera dirompente, viene quindi accolta una definizione di lavoratore sportivo, senza distinzione fra settore professionistico e settore dilettantistico[[25]](#footnote-25), e previsto, per la prima volta, tutele lavoristiche e previdenziali per tutti i lavoratori sportivi, sia dilettanti che professionisti.

La riforma dello sport interviene, insomma, sensibilmente sulla disciplina dei rapporti di lavoro sportivo priva, in precedenza, di regole unitarie, dettando invece una disciplina organica in materia, dal punto di vista civilistico, fiscale e previdenziale. Le principali novità in ambito lavoristico riguardano:

* la definizione di “lavoratore sportivo” e la disciplina dei rapporti di lavoro;
* le tipologie di lavoro sportivo (subordinato e autonomo) nei settori professionistici e nell’area del dilettantismo;
* il volontariato nell’ambito delle prestazioni sportive;
* la definizione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale.

Il lavoratore sportivo è definito come colui che, senza alcuna distinzione di genere e indipendentemente dal settore professionistico o dilettantistico, esercita l’attività sportiva verso un corrispettivo a favore di un soggetto dell’ordinamento sportivo iscritto nel Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche e in qualità di: atleta, allenatore, istruttore, direttore tecnico, direttore sportivo, preparatore atletico e direttore di gara.

Ma non solo.

Viene espressamente ricompreso, ora, tra gli sportivi anche ogni lavoratore tesserato che svolge, verso un corrispettivo, a favore di un soggetto dell’ordinamento sportivo iscritto nel Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche (RASD), le mansioni rientranti, sulla base dei regolamenti tecnici della singola disciplina sportiva tra quelle necessarie per lo svolgimento di attività sportiva, con esclusione di quelle aventi carattere amministrativo-gestionale o non qualificabili come sportive dalla legge o dai regolamenti sportivi, come, ad esem­pio, i giardinieri, gli addetti alle pulizie, i manutentori, ecc., i cui rapporti sono regolati dalle nor­me di diritto comune.

Infine, è previsto che, ricorrendone i presupposti, l’attività di lavoro sportivo possa costituire oggetto di un rapporto di lavoro subordinato e lavoro autonomo, anche nella forma di collaborazioni coordinate e continuativo ed occasionale.

Tra le ulteriori, principali, novità, si evidenzia:

* la previsione di abolizione del vincolo sportivo, inteso come limitazione alla libertà contrattuale dell’atleta, anche nel settore dilettantistico;
* la previsione delle pari opportunità per lo sport femminile;
* la tutela e il sostegno del volontariato sportivo;
* l’istituzione della figura professionale del chinesiologo di base, di quello sportivo e del manager dello sport.

In ordine al rapporto tra sport e Terzo settore, la riforma dello sport lascia la possibilità di percorrere la strada della doppia iscrizione e cogliere, così, nuove opportunità.

Il D.lgs. n. 38/2021 detta norme in materia di rapporti di rappresentanza degli atleti e delle società sportive e di accesso ed esercizio della professione di agente sportivo.

L’agente sportivo è il soggetto che, in esecuzione del contratto di mandato sportivo, mette in contatto due o più soggetti operanti nell’ambito di una disciplina sportiva riconosciuta dal CONI e dal CIO, siano essi lavoratori sportivi o società o associazioni sportive, ai fini della conclusione, della risoluzione o del rinnovo di un contratto di lavoro sportivo, del trasferimento della prestazione sportiva mediante cessione del relativo contratto di lavoro, del tesseramento di uno sportivo presso una Federazione Sportiva Nazionale, fornendo servizi professionali di assistenza e consulenza, mediazione.

Le disposizioni del decreto definiscono i principi fondamentali della materia, al fine di garantire l’esercizio unitario della funzione di agente sportivo su tutto il territorio nazionale e non attribuiscono all’agente sportivo competenze riservate agli avvocati.

A tal fine, viene individuato un nuovo contratto, quello di “mandato sportivo”, appositamente disciplinato attraverso l’indicazione dei requisiti sostanziali e formali.

Il Decreto n. 38 ha ad oggetto, come si è accennato, norme di semplificazione e di incentivazione in tema di costruzione, ristrutturazione, gestione e sicurezza degli impianti sportivi, compresi quelli scolastici.

Il provvedimento favorisce, tra l’altro, la realizzazione dei cosiddetti stadi e impianti “di proprietà” di società e associazioni sportive, mediante la cessione di aree verso corrispettivo, ovvero mediante la costituzione titolo oneroso di diritti di superficie e di usufrutto.

Il D.lgs. n. 39/2021 detta norme in materia di semplificazione degli oneri amministrativi a carico degli organismi sportivi, nonché in materia di contrasto e prevenzione della violenza di genere.

Di particolare interesse sono le norme che disciplinano il registro istituito presso il Dipartimento per lo sport al quale devono essere iscritte, per accedere a benefici e contributi pubblici statali in materia di sport, tutte le società e associazioni sportive dilettantistiche che effettivamente svolgono attività sportiva, compresa l'attività didattica e formativa.

Infine, il D.lgs. n. 40/2021 revisiona e adegua le norme in materia di sicurezza nella pratica nelle discipline sportive invernali, al fine di garantire livelli di sicurezza più elevati e la più ampia partecipazione da parte delle persone con disabilità.

* 1. La definizione di sport. L’attività sportiva e le declinazioni dilettantistiche e professionistiche

“*Lo sport è un veicolo di inclusione, partecipazione e aggregazione sociale nonché uno strumento di benessere psicofisico e di prevenzione. Inoltre, svolge un ruolo sociale fondamentale in quanto strumento di educazione e formazione che permette lo sviluppo di capacità e abilità essenziali per la crescita equilibrata di ciascun individuo*”[[26]](#footnote-26).

Oltre a migliorare la salute attraverso l’attività fisica, lo sport ha quindi una dimensione educativa e svolge un ruolo sociale, culturale e ricreativo. In tale contesto, le funzioni dello sport si apprezzano anche in termini più specificatamente di inclusione ed integrazione sociale, di rimozione delle disuguaglianze, di dialogo interculturale e di pace tra le Nazioni.

Lo sport è anche fonte di valori importanti come lo spirito di gruppo, la solidarietà, la tolleranza e la correttezza e contribuisce così allo sviluppo e alla realizzazione personali.

Nella sua dimensione prettamente personale, poi, lo sport costituisce una modalità autenticamente espressiva della personalità umana nel tempo libero.

Lo sport, però, non è solo un’attività di svago e di benessere personale, bensì accanto alla funzione sociale (largamente inteso) e preventivo-sanitario, ha assunto nel tempo anche una dimensione economica progressivamente crescente nelle economie dei paesi[[27]](#footnote-27).

Lo sport è, quindi, più in generale, un fenomeno sociale complesso, di per sé a carattere universale, con implicazioni di carattere culturale, politico, giuridico ed economico, dall’estensione globale[[28]](#footnote-28).

Trattasi, insomma, di un fenomeno “trasversale”, tanto è vero che ogni ramo del diritto si occupa di questioni legate allo sport: dalla disciplina fiscale delle attività sportive alla tutela della concorrenza passando per la commercializzazione dei diritti radiotelevisivi fino alla protezione dei diritti umani.

Per le differenti implicazioni giuridiche occorre, tuttavia, circoscrivere le attività umane riconducibili all’attività sportiva distinguendole da quelle che si suole comunemente ricondurre alla sfera latamente sportiva. Infatti, ipoteticamente, se considerassimo l’etimologia del termine (dall’inglese “*disport*” che significa divertimento al francese “*desport*” che vuol dire svago divertimento)[[29]](#footnote-29) si comprende bene che si potrebbe ricondurre al termine “sport” qualsiasi forma di svago.

Pertanto, occorre individuare la corretta nozione di “sport” dimodoché si possano escludere quelle attività più propriamente collocabili nell’ambito del gioco o anche nella semplice attività motoria intesa in senso stretto[[30]](#footnote-30).

Si tratta di un compito non semplice, giacché anteriormente alla recente riforma dello sport[[31]](#footnote-31) l’ordinamento nazionale non forniva alcuna definizione di sport e in dottrina non vi era alcuna nozione condivisa né concordia sui criteri discretivi.

Questa parola ha un significato generico e capace di diverse interpretazioni, ecco perché è allora utile partire dalla definizione recata dalla Carta Europea dello Sport approvata dai Ministri europei per lo Sport, riuniti a Rodi per la loro 7° Conferenza (13-15 maggio 1992) con le Risoluzioni n. 1/92 e 2/92, secondo la quale si intende per “sport” qualsiasi forma di attività fisica che, attraverso una partecipazione organizzata o non, abbia per obiettivo l’espressione o il miglioramento della condizione fisica e psichica, lo sviluppo delle relazioni sociali o l’ottenimento di risultati in competizioni di tutti i livelli.

Componente essenziale della definizione appare essere l’esercizio di una “attività fisica”, per la cui definizione giova richiamare la nozione espressa dall’Organizzazione Mondiale della Sanità (OMS), secondo la quale per attività fisica si intende “*qualunque movimento determinato dal sistema muscolo-scheletrico che si traduce in un dispendio energetico superiore a quello delle condizioni di riposo*”[[32]](#footnote-32). Su analoghe posizioni sembra collocarsi l’orientamento espresso dalla giurisprudenza europea, che con la sentenza 26 ottobre 2017, causa C-90/16 della Corte di giustizia dell’Unione europea, ha ritenuto qualificabile come “sport” quelle attività che “*sono caratterizzate da una componente fisica non irrilevante, senza estendersi a tutte le attività che, per un aspetto o per un altro, possano essere associate a detta nozione*”, in tal modo escludendo che il gioco del bridge potesse rientrare fra gli sport ai fini dell’applicazione del diritto dell’UE.

Tuttavia, tale definizione non sembra considerare che tra le discipline “sportive” associate riconosciute dal CONI troviamo il *bridge*, la dama e gli scacchi che, a prova di smentita, non paiono prevedere una “attività fisica”. Ulteriori criticità emergono qualora si volessero assegnare l’attributo della “sportività” alle sole attività riconosciute dal CONI o dal C.I.O.. Molte attività (yoga, freccette, *fresbee*, attività olistiche, zumba, *pilates*, ecc.), infatti, non sono riconosciute dal CONI pur essendo normalmente praticate da associazioni regolarmente affiliate a EPS riconosciuti.

Da queste prime considerazioni sono evidenti le difficoltà che, in assenza di un dato normativo (quantomeno, si ribadisce, fino all’intervento riformatore avviato nel 2019), ha dovuto affrontare l’interprete nel fornire una definizione di sport.

Pur accomunate dallo spirito ludico e di svago che anima le attività riconducibili al gioco, allo sport e all’attività motoria, il criterio discretivo è stato ravvisato da una recente dottrina essenzialmente nella contemporanea presenza nello sport dell’attività fisica e di regole di gioco e “di gara” finalizzate a prevenire la lesione dei diritti inviolabili di ciascun praticante[[33]](#footnote-33).

Mentre è evidente che l’attività fisica sia assente nei semplici “giochi”, come possono essere la dama e gli scacchi, essa è rinvenibile sia nell’attività motoria che sportiva, per cui, secondo la menzionata dottrina, in quest’ultimo caso la distinzione va colta nell’ulteriore assenza nell’attività motoria di vere e proprie regole “di gara” tese a tutelare specifici diritti della persona potenzialmente violabili con lo svolgimento dell’attività. Le stesse finalità essenzialmente di salute e di socialità perseguite dalle attività motorie aiutano a distinguerla dallo sport propriamente inteso.

Secondo l’orientamento dottrinario prevalente il complesso di regole di gioco e di gara dovrebbe essere concepito da istituzioni o organizzazioni sportive preposte[[34]](#footnote-34). In questo modo, però, non si potrebbe ignorare che anche le attività collocabili nell’ambito dei “giochi” si vanno organizzando in vere e proprie Federazioni nazionali con l’obiettivo altresì di partecipare ai Giochi olimpici nonostante non siano da qualificarsi come discipline “sportive”. Ed anche attività non propriamente sportive, nel senso fin qui descritto, come possono essere il *bodybuilding* e il *powerlifting*, sono state riconosciute e regolamentate da istituzioni sportive per lo più internazionali.

La prevalente dottrina ritiene, poi, che sia consustanziale alla definizione di sport il profilo e la finalizzazione agonistica della prestazione sportiva[[35]](#footnote-35). In particolare, c’è chi sostiene che l’attività sportiva sia caratterizzata dal requisito della competizione, che comporta l’esistenza di un’organizzazione stabile avente l’autorità di disciplinare l’attività in questione, dimodoché venga assicurata la unicità di contenuto di tutte le manifestazioni e siano quindi comparabili i risultati in un’ottica competitiva[[36]](#footnote-36).

Al di là degli orientamenti dottrinari, nel 2021 l’ordinamento domestico ha finalmente offerto una esplicita definizione di sport intendendolo come “*qualsiasi forma di attività fisica fondata sul rispetto di regole che, attraverso una partecipazione organizzata o non organizzata, ha per obiettivo l’espressione o il miglioramento della condizione fisica e psichica, lo sviluppo delle relazioni sociali o l’ottenimento di risultati in competizioni di tutti i livelli*”[[37]](#footnote-37).

La formulazione letterale della disposizione fornisce chiaramente una nozione piuttosto ampia del concetto di sport che, rispondendo chiaramente ad una nuova visione[[38]](#footnote-38) della pratica sportiva come stile di vita, come aspetto sociale finalizzato al benessere, non considera più la componente competitiva un elemento strutturale prevalente, tant’è che nel nuovo impianto normativo l’attività sportiva è vista quale fattore “*culturale, educativo e sociale*”, e strumento di “*miglioramento della qualità della vita e di tutela della salute, nonché quale mezzo di coesione territoriale*”.

Dall’ampia formulazione della norma, quindi, viene fuori che l’attività sportiva ivi contemplata non sembrerebbe (più) coincidere con le discipline sportive riconosciute dal Comitato Nazionale Olimpico Italiano ma, anche in virtù della matrice europea della definizione di sport[[39]](#footnote-39), includerebbe qualsiasi attività fisica che abbia come obiettivo l’espressione o il miglioramento della condizione fisica e psichica, lo sviluppo delle relazioni sociali o l’ottenimento di risultati in competizioni di tutti i livelli. In tale ottica, lo sport verrebbe inteso dal legislatore come strumento di inclusione sociale, non necessariamente legato ad una disciplina sportiva riconosciuta dal CONI, per cui potrebbe accadere che ciò costituisce sport per il CONI non lo sia per lo Stato e viceversa[[40]](#footnote-40). In tal senso, depone implicitamente l’enunciato normativo di cui all’art. 5 del D.lgs. n. 39 del 2021, nella parte in cui, disponendo che l’iscrizione al Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche prevede lo svolgimento di un’attività sportiva, attribuisce al Dipartimento per lo sport la verifica della natura sportiva dell’attività “*nei casi in cui l'attività dichiarata non rientri tra quelle svolte nell’ambito di una Federazione sportiva nazionale, Disciplina sportiva associata o di un Ente di promozione sportiva riconosciuti dal CONI o dal CIP*”. Così facendo, la norma non fa altro che confermare l’esistenza di una nozione di sport ben più ampia di quella ammessa dal sistema sportivo “istituzionalizzato” (inteso nel senso di disciplina sportiva riconosciuta dal CONI e dalle Federazioni sportive), potendosi verificare, a questo punto, che il Dipartimento per lo sport possa attribuire la natura sportiva ad attività non coincidenti con le discipline sportive riconosciute dal CONI. L’assunto trova un ulteriore conferma normativa nella parte in cui viene disposto che “*l'Autorità politica delegata in materia di sport provvede annualmente ad aggiornare l’elenco delle attività sportive, coinvolgendo il CONI e il CIP per gli ambiti di rispettiva competenza*”[[41]](#footnote-41). Così facendo, si ammette che le attività sportive non sono solo quelle riconducibili alle discipline sportive riconosciute dal CONI essendo sufficiente che siano incluse nell’elenco tenuto dal Dipartimento per lo sport.

Di converso, non si può non rilevare che la nozione di sport è inserita all’interno di un più ampio ed articolato contesto normativo, in cui l’espressione “attività sportiva” viene costantemente utilizzata nell’ambito di contesti riferibili alle discipline sportive riconosciute dal “sistema istituzionale” composto essenzialmente dal CONI, dalle Federazioni Sportive Nazionali, dalle Discipline Sportive Associate e dagli Ente di Promozione Sportiva.

Pur volendo apprezzare l’encomiabile tentativo del legislatore della riforma dello sport di fornire una nozione giuridica di sport, non si possono non rilevare i relativi limiti applicativi, chiaramente evidenziati dall’inciso che precede la stessa definizione, il quale dispone espressamente che le definizioni ivi indicate valgono “*ai fini del presente decreto*”[[42]](#footnote-42). Quindi, è la stessa disposizione legislativa a circoscrivere la portata applicativa della nozione di sport, utile, tutt’al più, quale criterio di riferimento per individuare l’oggetto della disciplina che compone la riforma dello sport.

Una volta definita l’attività sportiva, l’attuale ordinamento giuridico prevede che il suo esercizio (sia in forma individuale che collettiva) possa avvenire sotto una duplice forma: professionistica o dilettantistica.

Il D.lgs. n. 36 del 2021 declina l’attività sportiva in termini professionistici e dilettantistici senza, tuttavia, fornirne una definizione né di attività professionistica né di attività dilettantistica[[43]](#footnote-43).

Nel nostro ordinamento, infatti, attualmente non figura una definizione giuridica di tali attività e, più in generale, di sport dilettantistico, la cui nozione, precedentemente all’entrata in vigore della riforma dello sport, si ricavava per esclusione rispetto al concetto di attività sportiva professionistica la quale prevedeva, in base all’art. 2 della L. 91 del 1981 – legge abrogata dall’art. 52 del D.lgs. n. 36 del 2021 a partire dal 1° luglio 2023 -, “*sono sportivi professionisti gli atleti, gli allenatori, i direttori tecnico-sportivi ed i preparatori atletici, che esercitano l'attività sportiva a titolo oneroso con carattere di continuità nell'ambito delle discipline regolamentate dal CONI e che conseguono la qualificazione dalle federazioni sportive nazionali, secondo le norme emanate dalle federazioni stesse, con l'osservanza delle direttive stabilite dal CONI per la distinzione dell'attività dilettantistica da quella professionistica*”.

Oggigiorno, pur rimanendo l’impostazione tradizionalmente accolta di ricavare per esclusione dall’attività professionistica quella sportiva dilettantistica, la qualificazione dell’attività sportiva, quale professionistica o dilettantistica, è stata lasciata alla scelta discrezionale delle Federazioni Sportive Nazionali o delle Discipline Sportive Associate (anche paralimpiche) secondo le norme emanate dalle federazioni e dalle discipline sportive stesse, con l’osservanza delle direttive e dei criteri stabiliti dal CONI (e dal CIP, per quanto di competenza) per la distinzione dell’attività dilettantistica da quella professionistica, in armonia con l’ordinamento sportivo internazionale.

Coerentemente a ciò, ai sensi dell’art. 5, comma 2, lett. d, del D.lgs n. 242 del 1999 il Consiglio nazionale del CONI stabilisce, in armonia con l’ordinamento sportivo internazionale e nell’ambito di ciascuna Federazione Sportiva Nazionale o della Disciplina Sportiva Associata, criteri per la distinzione dell’attività sportiva dilettantistica da quella professionistica. Lo statuto del CONI prevede, all’art. 22, co. 1, che gli statuti delle FSN devono rispettare i principi fondamentali emanati dal Consiglio nazionale e devono in particolare ispirarsi al costante equilibrio di diritti e di doveri tra i settori professionistici e i settori non professionistici, nonché tra le diverse categorie nell’ambito del medesimo settore.

Infine, in base ai principi fondamentali degli statuti delle FSN e delle DSA – da ultimo, approvati con deliberazione del Consiglio Nazionale n. 1708 del 9 marzo 2022 –, i criteri per la distinzione tra attività professionistica e non professionistica sono rimessi alla autonomia statutaria delle singole FSN. Inoltre, in base ai medesimi principi, l’istituzione del settore professionistico da parte di una FSN è possibile, mediante specifica previsione statutaria, in presenza di una notevole rilevanza economica del fenomeno e a condizione che l’attività in questione sia ammessa dalla rispettiva Federazione internazionale

Pertanto, anche successivamente all’intervento della riforma dello sport, è stata mantenuta la distinzione tra attività sportiva “professionistica” e “dilettantistica” lasciando però alle Federazioni Sportive Nazionali o delle Discipline Sportive Associate (alle quali non viene fornito dalla normazione primaria alcun criterio oggettivo per distinguerle) l’onere di decidere quando l’attività sportiva rientri nell’uno o nell’altro ambito. L’attività sportiva dilettantistica viene quindi enucleata, come in passato, quale opposto di quella professionistica[[44]](#footnote-44). Si tratta dell’esatta replica della struttura della legge n. 91 del 1981.

A questo punto, è evidente che il dilettantismo sportivo ricomprende quel vastissimo settore di discipline sportive che non si possono qualificare quali professionistiche, essendo mancante un riconoscimento in tal senso della federazione di appartenenza e, pur tuttavia, possono far parte del sistema CONI.

Lo sport dilettantistico a sua volta comprende l’attività agonistica, didattica, formativa, fisica o motoria, caratterizzandosi per l’assenza dello scopo di lucro, riservato allo sport professionistico.

* 1. Gli enti sportivi dilettantistici: le forme giuridiche ammesse

Secondo la normativa di settore (art. 6 del D.lgs. n. 36 del 2021), gli enti sportivi dilettantistici possono costituirsi nelle seguenti forme giuridiche:

* associazione sportiva priva di personalità giuridica disciplinata dagli articoli 36 e seguenti del Codice civile;
* associazione sportiva con personalità giuridica di diritto privato;
* società di capitali e cooperative di cui al libro V, titoli V e VI, del Codice civile;
* enti del terzo settore costituiti ai sensi dell’articolo 4, comma 1, del D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117, iscritti al Registro unico nazionale del terzo settore e che esercitano, come attività di interesse generale, l’organizzazione e la gestione di attività sportive dilettantistiche e sono iscritti al registro delle attività sportive dilettantistiche[[45]](#footnote-45).

Innanzitutto, occorre rilevare che la formulazione letterale della corrispondente disposizione non appare corretta in considerazione del fatto che quella degli ETS (Enti del Terzo Settore) non costituisce una particolare forma giuridica definita dall’ordinamento bensì una qualifica che assumono i soggetti che si iscrivono nel Registro del Terzo settore[[46]](#footnote-46) (RUNTS).

Ad ogni modo, così com’è articolata l’intera riforma dello sport, l’inclusione tra gli enti sportivi degli ETS, nella forma giuridica, per esempio, della fondazione, crea incertezze applicative, dovute al fatto che l’intero impianto riformatore sembra rivolgersi per lo più ai soggetti costituiti sotto forma di associazioni e società, per cui, pur ammettendo la possibilità di iscrivere le fondazioni nel Registro delle attività sportive dilettantistiche, queste potrebbero restare escluse dalla maggior parte delle disposizioni contenute nel D.lgs. n. 36/2021. Continuando con il nostro esempio, nei confronti delle fondazioni iscritte nel Registro delle attività sportive dilettantistiche non sarebbero applicabili le disposizioni in tema di incompatibilità degli amministratori, stante il tenore letterale dell’art. 11 del D.lgs. n. 36/2021, che fa espresso riferimento alle associazioni e società sportive dilettantistiche. D’altro canto, però, non si può escludere a priori un’applicazione analogica delle norme.

Le criticità aumentano nel momento in cui parliamo di imprese sociali. Con il Correttivo le società di persona sono state escluse tra le forme giuridiche ammissibili in considerazione del fatto che, come riportato anche nella Relazione illustrativa allo stesso D.lgs. n. 163 del 2022, “*le società di persone non potrebbero godere di agevolazioni fiscali - il comma 1 del citato articolo 90 le limita infatti alle società di capitali - e si finirebbe con l’ampliare eccessivamente il rischio di confusione tra i patrimoni dei soci e quelli delle società*”. Ebbene, tale impostazione collide con l’espressa previsione del legislatore di ammettere le ETS tra le forme giuridiche eleggibili, quando, nel caso concreto, ad assumere la qualifica è l’imprese sociale, che costituisce a pieno titolo un ente del Terzo settore. Nello specifico, a compromettere la tenuta del sistema è l’ipotesi in cui l’impresa sociale si costituisce in forma di società di persone ovvero secondo una forma giuridica espressamente esclusa dalla riforma dello sport.

A questo punto è evidente la mancanza di coordinamento e sistematicità tra il disposto dell’art. 6 del D.lgs. n. 36 del 2021 e il resto dell’impianto normativo quando ad assumere la veste di ente sportivo è un ente del Terzo settore costituito in forma giuridica diversa da quella associativa o societaria.

Infine, è opportuno far notare che rispetto alla nozione di “sport” il D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117, recante il Codice del Terzo settore (CTS), non fa alcun rinvio al D.lgs. n. 36/2021, bensì facendo espresso riferimento alla “*organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche*”[[47]](#footnote-47), può includere ipoteticamente qualsiasi attività fisica, andando oltre lo spettro delle attività riconducibili alle discipline sportive riconosciute dal CONI. Tuttavia, qualora si ritenessero valide le considerazioni precedentemente espresse in merito alla (ampia) nozione di sport recata dal D.lgs. n. 36/2021, sarebbero ravvisabili evidenti punti di sovrapponibilità concettuale.

Ciò detto, occorre in ogni caso prendere atto che l’intera riforma dello sport, in continuità con la precedente impostazione impressa dal quadro regolamentare previgente, al di là delle innegabili aperture concesse dalla novella legislativa, attribuisce precipuo rilievo alle figure tradizionali composte dalle associazioni (riconosciute e non) e società di capitali (comprese le società cooperative), i quali si affiliano annualmente alle Federazioni Sportive Nazionali, alle Discipline Sportive Associate e agli Enti di Promozione Sportiva, anche paralimpici. A tal ultimo riguardo, è bene osservare che gli enti sportivi possono affiliarsi contemporaneamente anche a più di un organismo sportivo affiliante.

* 1. (Segue…) Gli enti del Terzo settore (cenni)

Come anticipato, possono essere iscritti al RASD anche gli enti del Terzo settore costituiti ai sensi dell’articolo 4, co. 1, Decreto Legislativo 3 luglio 2017, n. 117[[48]](#footnote-48), che siano iscritti al Registro unico nazionale del terzo settore e che esercitino, come attività di interesse generale, l’organizzazione e la gestione di attività sportive dilettantistiche.

Pur non essendo espressamente pensato per gli enti sportivi dilettantistici, infatti, il D.lgs. n. 117/17, all’art. 5, comma 1, ha previsto tra le attività di interesse generale che un ETS possa svolgere, in forma esclusiva o prevalente, anche:

* l’organizzazione e la gestione di attività culturali, artistiche o ricreative di interesse sociale, incluse attività, anche editoriali, di promozione e diffusione della cultura e della pratica del volontariato e delle attività di interesse generale di cui al presente articolo;
* l’organizzazione e la gestione di attività sportive dilettantistiche,

lasciando, di fatto, aperta la possibilità anche per gli enti iscritti al RUNTS di praticare attività sportive e motorie in genere.

Così facendo, in considerazione delle peculiarità che contraddistinguono il settore dello sport dilettantistico, il legislatore ha inteso sostanzialmente conservare per gli enti operanti in tale settore le agevolazioni esistenti alla data di entrata in vigore della riforma del Terzo settore. In sostanza, gli enti sportivi dilettantistici potranno scegliere se conservare le agevolazioni fiscali ad esse specificamente riservate dalla vigente disciplina oppure, in alternativa, qualora intendano entrare a far parte degli enti del Terzo settore, fruire dei benefici fiscali previsti per tali enti del Terzo settore, in luogo del regime fiscale specifico riservato ai primi.

Resta fermo che agli enti del Terzo settore iscritti sia al RUNTS sia al RASD si applicano le disposizioni introdotte dal D.lgs. n. 36/2021 limitatamente all’attività sportiva dilettantistica esercitata e, relativamente alle disposizioni del Capo I dello stesso Decreto dedicato alle associazioni e società sportive dilettantistiche, solo in quanto compatibili con il D.lgs. n. 117/17, e, per le imprese sociali, con il D.lgs. n. 112/17.

A tal proposito, per acquisire la doppia qualifica di ente sportivo dilettantistico/ETS è chiaramente necessario conformare lo statuto anche a quelle clausole obbligatorie richieste dal Codice del Terzo settore, relative all’indicazione dell’acronimo ETS nella denominazione sociale, alle modalità di ammissione degli associati, allo svolgimento dell’attività di interesse generale nei settori dell’art. 5, co. 1, CTS, nonché alla devoluzione del patrimonio ad altri enti del Terzo settore in caso di scioglimento o estinzione.

* 1. Riconoscimento ai fini sportivi

Il riconoscimento ai fini sportivi dell’ente è fonte di ulteriori criticità frutto di un mancato inquadramento giuridico sistematico e di un coordinamento normativo tra le singole disposizioni e l’impianto normativo che esce dalla riforma dello sport.

Nello specifico, in forza dell’art. 10 del D.lgs. n. 36 del 2021, il riconoscimento ai fini sportivi, precedentemente affidato al CONI, e da cui dipende la successiva iscrizione al RASD, dal 1° luglio 2023 è di competenza degli enti di affiliazione (FSN, DSA, EPS) che ne diventano direttamente responsabili ed è letteralmente limitato alle ASD e SSD.

Tale ultimo limite, conferma ulteriormente che il modello di ente preso a riferimento dalla riforma dello sport sia composto essenzialmente dal duo associazione/società e che l’estensione soggettiva (agli enti ETS), in assenza di un inquadramento giuridico sistematico e di un coordinamento normativo, genera problematiche applicative. In buona sostanza, nell’impianto normativo frutto della riforma la formula delle disposizioni e degli istituti intendono gli enti sportivi dilettantistici precipuamente nelle forme associative e societarie.

Oltre all’aspetto soggettivo, il dato positivo genera ulteriori criticità sul piano oggettivo, con particolare riferimento a quelle attività che, pur rientrando nell’ampia nozione di sport, non sono rappresentate dalle discipline riconosciute dagli organismi sportivi. In questo caso, una lettura che dia precipuo rilievo al dato letterale contrasterebbe con l’intenzione del legislatore della riforma di ampliare, appunto, il novero delle attività da considerare sportive, con l’effetto di escludere dal riconoscimento tutti quei soggetti che svolgono attività sportive (ai sensi dell’art. 2, primo comma, lett. nn), del D.lgs. n. 36 del 2021) non rientranti tra quelle riconosciute dal CONI.

L’impasse potrebbe essere risolta, con interpretazione sistematica, considerando il combinato disposto dell’art. 5 del D.lgs. n. 39 del 2021, che attribuisce al Dipartimento per lo sport la verifica della natura sportiva “*dell’attività nei casi in cui l’attività dichiarata non rientri tra quelle svolte nell’ambito di una Federazione sportiva nazionale, Disciplina sportiva associata o di un Ente di promozione sportiva riconosciuti dal CONI o dal CIP*” e dell’art. 6, secondo comma, del “Regolamento sulla tenuta, conservazione e gestione del Registro Nazionale delle attività sportive dilettantistiche” approvato, ai sensi dell’art. 11 del D.lgs. n. 39 del 2021, che illustra la procedura di verifica ed iscrizione degli enti non affiliati. Dalla loro combinazione si può ricavare che nelle diverse ipotesi degli enti non affiliati e/o che non svolgono attività riconosciute dal CONI a riconoscerli ai fini sportivi è di fatto il Dipartimento per lo sport, tant’è vero che all’esito positivo della verifica quest’ultimo procede all’iscrizione nell’apposito registro.

Infatti, è fuor di dubbio che in ogni caso, il riconoscimento definitivo ai fini sportivi sarà collegato all’iscrizione al RASD che diventa, a tutti gli effetti, condizione indispensabile per poter godere delle agevolazioni previste per gli enti sportivi.

In conclusione, sono deputati al riconoscimento degli enti ai fini sportivi:

* gli organismi sportivi, con riferimento agli enti affiliati[[49]](#footnote-49);
* il Dipartimento per lo sport per il resto degli enti.
  1. (Segue…) Certificazione della natura sportiva dilettantistica dell’ente: la struttura e le modalità di iscrizione al Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche

A decorrere dal 31 agosto 2022, è entrato in vigore il D.lgs. 28 febbraio 2021, n. 39, attraverso il quale è stato istituito presso il Dipartimento per lo sport della Presidenza del Consiglio dei Ministri il Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche (c.d. “RASD”)[[50]](#footnote-50), per assolvere alle funzioni di certificazione della natura sportiva dilettantistica dell’attività svolta dagli enti sportivi dilettantistici di cui all’art. 6, D.lgs. 28 febbraio 2021, n. 36 e dell’art. 5, D.lgs. 28 febbraio 2021, n. 39, nonché per assolvere alle altre funzioni previste dalla normativa vigente.

Il Registro è l’unico strumento certificatore dello svolgimento di attività sportiva dilettantistica[[51]](#footnote-51) al quale deve iscriversi, per accedere a benefici e contributi pubblici in materia di sport, ogni ente sportivo dilettantistico riconosciuto ai fini sportivi da un organismo sportivo[[52]](#footnote-52) ai sensi dell’art. 10, comma 1, D.lgs. 36/2021, nonché ogni ente che, in mancanza di un organismo sportivo affiliante, chiede che venga accertata la sua natura di ente sportivo dilettantistico ai sensi dell’art. 6, comma 2, D.lgs. 39/2021.

L’iscrizione di un ente nel RASD certifica la natura sportiva dilettantistica dell’attività svolta, per tutti gli effetti che l’ordinamento collega a tale qualifica. Come disposto dall’art. 12, D.lgs. 39/2021, il RASD sostituisce a tutti gli effetti il precedente registro nazionale delle associazioni e società sportive dilettantistiche già istituito presso il CONI[[53]](#footnote-53).

La disciplina sulla tenuta, conservazione e gestione del registro è stata definita inizialmente con il Regolamento approvato con decreto del Capo del Dipartimento per lo Sport in data 5 ottobre 2022, ai sensi dell’art. 11 del D.lgs. n. 39 del 2021.

Tale provvedimento, dopo soli cinque mesi, è stato sostituito dal [Decreto del 24 marzo 2023](https://www.fiscoetasse.com/normativa-prassi/13233-registro-nazionale-attivita-sportive-dilettantistiche-ecco-il-testo-del-nuovo-regolamento.html) del Dipartimento dello sport che ha approvato un nuovo Regolamento. Sul punto giova sin d’ora rilevare che le previsioni recate da quest’ultimo provvedimento non erano coordinate con le previsioni contenute nel c.d. “Correttivo bis”[[54]](#footnote-54), soprattutto nella parte in cui quest’ultimo dispone che siffatto provvedimento stabilisca le modalità di iscrizione da osservare da parte di coloro che non sono affiliati a nessun organismo sportivo (FSN, DSA, EPS). Restava quindi da sciogliere il nodo della procedura di accreditamento presso il Dipartimento dello sport delle attività svolte da enti al di fuori delle discipline riconosciute dal CONI.

Tali aspetti sono stati affrontati con il Decreto del Capo del Dipartimento per lo Sport del 29 gennaio 2024, che ha approvato, ai sensi dell’art. 11 del D.lgs. n. 39 del 2021, il nuovo Regolamento contenete la “*disciplina sulla tenuta, conservazione e gestione del registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche*”.

Tra le principali novità di quest’ultimo provvedimento si evidenziano:

* l’individuazione, appunto, della procedura per il riconoscimento da parte del Dipartimento per lo sport della natura sportiva delle attività non rientranti tra quelle svolte nell’ambito degli organismi sportivi riconosciuti dal CONI dal CIP;
* la definizione della procedura per il riconoscimento della personalità giuridica per le associazioni sportive dilettantistiche.

Il RASD è interamente gestito con modalità telematiche attraverso la società Sport e Salute S.p.a., di cui si avvale il Dipartimento per lo sport per la gestione del registro stesso nonché per l’esercizio delle funzioni ispettive[[55]](#footnote-55) tese a verificare la natura dilettantistica dell’attività dell’ente sportivo dilettantistico e la presenza e il successivo rispetto dei presupposti soggettivi e oggettivi per l’iscrizione al registro.

Il RASD si compone di una sezione “ordinaria” e di una “speciale” (*rectius “dedicata”*): nella prima sono iscritte tutti gli enti sportivi dilettantistici di cui all’art. 6, comma 1, D.lgs. 28 febbraio 2021, n. 36, che svolgono attività sportiva; nella seconda sono iscritti società e le associazioni sportive riconosciute da Federazioni Sportive Paralimpiche e Discipline Sportive Paralimpiche, riconosciute dal CIP.

Il registro si articola altresì in due sezioni: una “sezione pubblica”, accessibile a tutti, ed una “riservata”, contenente ulteriori dati relativi agli enti iscritti il cui accesso spetta solo all’organismo di affiliazione (FSN, DSA, EPS), agli enti sportivi dilettantistici, nonché alle Amministrazioni pubbliche competenti.

Dal punto di vista soggettivo, possono iscriversi tutti gli enti sportivi dilettantistici riconosciuti ai fini sportivi che hanno assunto una delle forme giuridiche indicate all’art. 6 del D.lgs. n. 36/2021 (associazioni riconosciute e non, società di capitali e cooperative ecc.), i cui atti costitutivi e statuti siano conformi alle previsioni di cui agli artt. 7 e 8, del D.lgs. n. 36 del 2021. Sotto tale aspetto, viene ulteriormente richiesto che l’ente:

* deve avere la sede legale in uno degli Stati membri dell’Unione Europea o equiparati e abbiano almeno una sede operativa per gli adempimenti e procedimenti sportivi nel territorio italiano che risulti accessibile e idonea;
* non sia una associazioni/società di secondo livello o ad esse assimilabili[[56]](#footnote-56);
* a nessun titolo costituiscano un’articolazione territoriale dell’Organismo sportivo di appartenenza, ad eccezione del Centro Universitario Sportivo Italiano (“CUSI”).

A livello oggettivo, l’iscrizione è riservata agli enti che svolgano effettiva e comprovata attività sportiva, compresa l’attività didattica e formativa[[57]](#footnote-57).

Non particolarmente coordinata appare il requisito imposto dall’art. 5, primo comma, punto (ii), lett. f), del [Decreto del 24 marzo 2023](https://www.fiscoetasse.com/normativa-prassi/13233-registro-nazionale-attivita-sportive-dilettantistiche-ecco-il-testo-del-nuovo-regolamento.html) del Dipartimento dello sport. Innanzitutto, giova rilevare che la richiesta di adottare “*norme statutarie conformi alla normativa in materia*”, non può che riferirsi alla regola che impone l’adeguamento statutario (art 7 del D.lgs. n. 36/2021), il cui obbligo è già previsto nel punto i), del primo comma dello stesso art. 5, per cui sarebbe ridondante e superfluo. Coordinando tale previsione con il secondo periodo dello stesso art. 5, primo comma, punto (ii), lett. f), è plausibile, invece, che il generico richiamo alle “*norme statutarie conformi alla normativa in materia*” faccia riferimento agli statuti e regolamenti degli organismi sportivi. Disponendo che “*il numero minimo di tesserati atleti, fatta eccezione per la Federazione Medico Sportiva Italiana e la Federazione Italiana Cronometristi, nonché le figure tecniche devono essere coerenti con la disciplina sportiva praticata e, per gli enti sportivi dilettantistici affiliati, corrispondenti alle previsioni regolamentari dell’Organismo sportivo di affiliazione*”, infatti, il secondo periodo dell’art. 5, primo comma, punto (ii), lett. f), dello stesso Decreto, si lega logicamente con il primo. Ciò stante, è evidente che tale requisito può attenere esclusivamente alle ASD e SSD affiliate agli organismi sportivi.

Nel caso in cui l’ente è affiliato ad un organismo sportivo la domanda di iscrizione deve essere inviata al Dipartimento per lo sport, su richiesta dell’affiliato, dalla Federazione Sportiva Nazionale, dalla Disciplina Sportiva Associata o dall’Ente di Promozione Sportiva affiliante, anche paralimpici, che verificano, in particolare, la conformità dello statuto del richiedente ai principi previsti nel proprio statuto, approvato dal CONI o dal CIP, secondo le rispettive competenze, ed attestano la corrispondenza dei dati e dei documenti riferiti dall’ente sportivo dilettantistico rispetto ai requisiti richiesti *ex lege*.

L’organismo sportivo deve altresì garantire che i propri affiliati mantengano i suddetti requisiti per tutto il periodo di iscrizione al RASD, inserendo eventuali variazioni ovvero richiedendo direttamente all’ente sportivo dilettantistico interessato di integrare i dati e/o la documentazione.

Come anticipato in sede di analisi del concetto di “sport”, le innovazioni recate dal D.lgs. 19 agosto 2023, n. 120 (c.d. “correttivo bis”), aderendo implicitamente ad un’interpretazione estensiva della relativa nozione, hanno allargato la sfera dei soggetti iscrivibili al RASD[[58]](#footnote-58). Infatti, accanto agli enti sport sportivi dilettantistici che svolgono le attività rientranti tra quelle svolte nell'ambito di una Federazione Sportiva Nazionale, Disciplina Sportiva Associata o di un Ente di Promozione Sportiva riconosciuti dal CONI o dal CIP, il novellato art. 5 del D.lgs. n. 39 del 2021, pone tutta quella pletora di soggetti (di analoga forma giuridica) praticamente estranei al sistema sportivo “istituzionalizzato” (in quanto non affiliati ad alcun organismo sportivo), che svolgono un’attività la cui natura “sportiva” deve essere verificata dal Dipartimento per lo sport sulla scorta dei “*criteri contenuti nella definizione di sport di cui all’art. 2, lett. nn), d. lgs. 36/2021*”. A tale ultimo proposito, viene espressamente previsto che l’Autorità politica delegata in materia di sport, sulla base delle verifiche effettuate dal Dipartimento per lo sport, provvede annualmente ad aggiornare l’elenco delle attività sportive, coinvolgendo il CONI e il CIP per gli ambiti di rispettiva competenza.

Purtroppo, come anticipato, la previsione legislativa che estende le forme giuridiche ammesse al riconoscimento sportivo, non si inserisce con armonia nel contesto del dettato normativo, rimanendo, del resto, per lo più riferimenti alle associazioni e società sportive dilettantistiche riconosciute dagli organismi sportivi. Evidenti contrasti nascono anche rispetto agli ulteriori decreti attuativi della riforma dello sport[[59]](#footnote-59). Con sforzo interpretativo, in sede di applicazione delle norme il Regolamento ha previsto una specifica procedura per tale categoria che può presentare un’autonoma istanza con le stesse informazioni richieste agli enti affiliati agli organismi sportivi.

In tale ipotesi, è prevista una particolare procedura da seguire in cui enti interessati, anche in forma collettiva, presentano domanda di riconoscimento della natura sportiva dell’attività svolta direttamente al Dipartimento per lo Sport, a mezzo pec all’indirizzo ufficiosport@pec.governo.it, allegando il modulo scaricabile dal sito istituzionale del Dipartimento per lo Sport, firmato dal rappresentante legale di ciascun ente e compilato in ogni sua parte[[60]](#footnote-60).

Quindi, una procedura differente ed autonoma è prevista:

* per gli enti che svolgono un’attività non rientrante tra quelle svolte nell’ambito di un organismo sportivo riconosciuto dal CONI o dal CIP;
* per gli enti che svolgono attività dichiarata sportiva ma non affiliati agli organismi sportivi.

In questi casi, però, pur rimanendo validi (con le inevitabili eccezioni) i requisiti richiesti agli enti sportivi affiliati agli organismi, il Dipartimento per lo sport dovrà verificare se l’attività dichiarata possa considerarsi di natura sportiva basandosi, tra gli altri, sui criteri contenuti nella definizione di sport di cui all’art. 2, lett. nn), D.lgs. n. 36/2021.

In entrambi i casi, il Dipartimento per lo sport, entro 45 giorni dalla presentazione dell’istanza, deve verificare la sussistenza dei requisiti per l’iscrizione e della documentazione, accogliendola, respingendola o richiedendo ulteriori integrazioni.

Ad ogni iscritto deve essere obbligatoriamente associato un indirizzo di posta elettronica univoco al quale sono inviate le comunicazioni del Dipartimento per lo sport, anche per il tramite di Sport e Salute Spa.

Il Dipartimento per lo sport può autorizzare, con espresso provvedimento, l’iscrizione al Registro di enti con finalità sportive privi di alcuni dei requisiti in ragione del loro carattere storico o della loro vocazione sportiva di notevole rilievo.

Oltre a questi, tra i soggetti legittimati a presentare la domanda di iscrizione figura anche il notaio. Trattasi, nella specie, dell’ipotesi introdotta all’art. 14 del D.lgs. n. 39/2021, in cui l’associazione sportiva intenda ottenere anche la personalità giuridica - in deroga alla procedura di cui al D.P.R. n. 361/2000 -, che richiama la procedura già prevista nell’ambito del Terzo settore[[61]](#footnote-61), con l’onere di doverla coordinare con il restante impianto normativo del D.lgs. n. 39/2021, posto che nel caso degli enti affiliati intervengono nella procedura i rispettivi organismi sportivi.

A livello operativo, deve considerarsi che la procedura di cui all’art. 14 del D.lgs. n. 39/21 rimette al notaio rogante l’onere di presentare la domanda di iscrizione, unitamente alla richiesta di acquisto della personalità giuridica, previo controllo circa la regolarità sostanziale della documentazione e della sussistenza dei requisiti di legge.

Pur se l’aspetto lavorativo non è oggetto del presente lavoro, per completezza d’indagine, si rappresenta che a partire dal 1° luglio 2023 è operativo, per le collaborazioni coordinate e continuative, il Registro Nazionale delle Attività Sportive Dilettantistiche e, in particolare, è attiva la funzionalità di sottomissione delle comunicazioni obbligatorie (UNILAV) relative ai collaboratori sportivi, in ottemperanza al D.lgs. 28 febbraio 2021, n. 36 che regolamenta il lavoro sportivo.

* 1. Il Registro CONI

Come anticipato, con l’entrata in vigore della riforma dello sport è stato istituito il RASD presso il Dipartimento per lo sport al quale devono essere iscritte, per accedere a benefici e contributi pubblici di qualsiasi natura, tutti gli enti sportivi dilettantistici.

Come ampiamente illustrato, il RASD è il nuovo strumento per assolvere alle funzioni di certificazione della natura sportiva dilettantistica dell’attività svolta dall’ente, ai sensi e per gli effetti dell’art. 10 del D.lgs. n. 36 del 2021 e dell’art. 5 del D.lgs. n. 39 del 2021, nonché alle funzioni previste dalla normativa vigente in tema di vigilanza e controllo.

Precedentemente, tali funzioni erano assolte dal Registro nazionale delle Associazioni e Società sportive dilettantistiche tenuto dal CONI (c.d. Registro CONI). Con l’avvento della riforma, quindi, il RASD sostituisce a tutti gli effetti il Registro CONI che, in tal modo, ha perso l’attribuzione esclusiva di unico ente certificatore dell’effettiva attività sportiva dilettantistica all’epoca concessa dall’art. 7, del D.l. n. 136 del 2014, oggi abrogato dall’art. 17 del D.lgs. n. 39 del 2021. Le società e le associazioni sportive dilettantistiche iscritte nello stesso, incluse le società e associazioni dilettantistiche riconosciute dal Comitato Italiano Paralimpico, continuano a beneficiare dei diritti derivanti dalla rispettiva iscrizione e sono automaticamente trasferite nel RASD[[62]](#footnote-62).

L’istituzione del RASD non ha, tuttavia, determinato la cancellazione del Registro CONI, per cui attualmente vi sono evidenti incertezze rispetto ai rapporti tra i due registri ed alle funzioni del Registro CONI.

Sul punto, il Consiglio Nazionale del CONI, con il con apposito comunicato del 15/9/2022 ha sostenuto che nell’ordinamento sportivo nazionale facente capo al CONI, l’iscrizione al Registro CONI consente[[63]](#footnote-63):

* il riconoscimento ai fini sportivi delle associazioni e società sportive dilettantistiche affiliate a Federazioni Sportive Nazionali, Discipline Sportive Associate ed Enti di Promozione Sportiva per le discipline contenute nell’Elenco delle discipline ammissibili per iscrizione, ai sensi dell’articolo 5, comma 2, lettera c) del D.lgs. 23 luglio 1999, n.242;
* l’acquisizione del diritto di voto nelle assemblee federali elettive, ai sensi del Principio 4.1 dei Principi Fondamentali degli Statuti delle Federazioni Sportive Nazionali e delle Discipline Sportive Associate, come recepito negli statuti federali;
* l’utilizzo dei simboli e marchi del CONI, nel rispetto delle circolari emanante;
* l’acquisizione del diritto di accesso agli organi di giustizia sportiva federali ed a quelli istituti presso il CONI;
* la possibilità di partecipare ad iniziative istituzionali legate, a titolo esemplificativo, a progetti olimpici ed attività di alto livello, oltre che a manifestazioni ed eventi delle strutture territoriali del CONI;
* tutti gli ulteriori effetti previsti da norme sportive, statali, regionali, bandi ed avvisi pubblici.

Inoltre, il Consiglio Nazionale del CONI ha riferito come sia stato deliberato che nell’ambito dell’ordinamento sportivo nazionale i dati contenuti nel Registro CONI, con le modalità previste nel Regolamento di funzionamento in vigore, siano utilizzati per le seguenti finalità:

* attività istruttoria per provvedimenti di riconoscimento ai fini sportivi di Federazioni Sportive Nazionali, Discipline Sportive Associate ed Enti di Promozione Sportiva, oltre che di sospensione e di conferma del riconoscimento stesso;
* attività del Centro Studi e Uffici Statistici del CONI, tra cui monitoraggio sportivo e pubblicazioni istituzionali;
* comunicazioni all’Istituto Nazionale di Statistica; ogni richiesta proveniente dalle Autorità competenti.

Allo stato, quindi, è possibile trarre le seguenti conclusioni:

* il RASD ha finalità civilistiche, amministrative e fiscali, compreso l’accesso ai contributi pubblici;
* il Registro CONI ha rilevanza per tutte le finalità sportive.

Considerato che il Registro CONI continua, nei termini precedentemente sintetizzati, ad avere rilievo nell’ambito dell’ordinamento sportivo, vengono sinteticamente riepilogate le funzioni ed il meccanismo di funzionamento.

Come espressamente riscontrabile sul sito istituzionale del CONI, il Registro CONI è lo strumento che il Consiglio Nazionale del CONI ha istituito per confermare definitivamente "*il riconoscimento ai fini sportivi*" alle associazioni/società sportive dilettantistiche, già affiliate alle Federazioni Sportive Nazionali, alle Discipline Sportive Associate ed agli Enti di Promozione Sportiva. Le associazioni/società iscritte al Registro CONI sono inserite nell’elenco che il CONI, ogni anno, deve trasmettere ai sensi della normativa vigente, all’Amministrazione finanziaria[[64]](#footnote-64).

L’iscrizione al Registro è obbligatoria per tutti gli affiliati agli organismi sportivi.

IL Registro, gestito da un applicativo web, si articola in due sezioni:

* una “sezione pubblica”, contenente i dati degli iscritti ed accessibile liberamente a tutti;
* una “sezione riservata”, contenente ulteriori dati degli iscritti, la cui consultazione è riservata agli organismi sportivi ed agli iscritti stessi.

L’iscrizione è riservata sostanzialmente alle associazioni/società sportive dilettantistiche in possesso dei seguenti requisiti:

* abbiano sede legale in uno degli Stati membri dell’Unione Europea o equiparati e abbiano almeno una sede operativa per gli adempimenti e procedimenti sportivi nel territorio italiano che risulti accessibile e idonea;
* abbiano instaurato un valido rapporto di affiliazione con un organismo sportivo;
* non siano associazioni/società di secondo livello o ad esse assimilabili;
* a nessun titolo costituiscano un’articolazione territoriale dell’organismo sportivo di appartenenza, ad eccezione del Centro Universitario Sportivo Italiano (“CUSI”);
* svolgano effettiva comprovata attività sportiva e didattica nell’ambito dell’organismo sportivo di appartenenza;
* abbiano adottato norme statutarie conformi 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.

# 2. Le associazioni sportive dilettantistiche (ASD)

1. L’associazione riconosciuta e l’associazione non riconosciuta: disciplina generale (cenni)

Il diritto di associazione è tutelato dalla Carta costituzionale. L’[art. 18](https://dejure.it/document?id=167881_843180_1_CRX_____19471227000000000000000A0018S00) della Costituzione prevede che i cittadini hanno diritto di associarsi liberamente e senza autorizzazione, prevedendo nello stesso dettato costituzionale le limitazioni a tale libertà. Invero, le uniche limitazioni previste dalla Costituzione all’associazionismo sono relative ad attività vietate dalle norme penali. Sono inoltre proibite le associazioni segrete e quelle che perseguono, anche indirettamente, scopi politici mediante organizzazioni di carattere militare.

L’associazione costituisce il tipico ente *no profit* ed appartenendo alla categoria degli enti senza finalità economiche caratterizzati dall’assenza di vantaggi di ordine economico da distribuire ai propri partecipanti, tanto è vero che le è preclusa:

* la ripartizione degli utili eventualmente ottenuti tramite l’attività dell’ente. Si badi bene, l’associazione può svolgere un’attività economica e realizzare degli utili (c.d. “lucro oggettivo”) ma non può ripartire tali utili tra gli associati (c.d. “lucro soggettivo”);
* l’attribuzione di vantaggi volti a soddisfare interessi economici.

Coerentemente a tale impostazione, lo scopo delle associazioni è quello di soddisfare i bisogni di natura ideale, o comunque non economica, dei propri membri.

Un ulteriore elemento che caratterizza le associazioni è la sua struttura aperta, per cui, una volta costituita, l’associazione è aperta all’adesione di nuovi associati senza che questo comporti un cambiamento nell’atto costitutivo. Pur non costituendo fonte di alcun un diritto dei terzi ad entrare, tale caratteristica porta ad escludere che la proposta di adesione presentata da un terzo possa essere respinta arbitrariamente dagli amministratori dell’associazione.

Il Codice civile conosce due distinti modelli organizzativi: quello dell’associazione riconosciuta[[65]](#footnote-65) e quello dell’associazione non riconosciuta[[66]](#footnote-66). Alle prime è riconosciuta la personalità giuridica, per cui godono di un’autonomia patrimoniale perfetta. Ciò vuol dire che le vicende dell’organizzazione incidono solo sul patrimonio dell’ente e non su quello delle persone fisiche che lo compongono. Viceversa, le associazioni prive di personalità giuridica godono di un’autonomia patrimoniale imperfetta, per cui le vicende dell’organizzazione producono effetti anche sul patrimonio delle persone fisiche che ne fanno parte.

La caratteristica principale che differenzia i due tipi di associazione è data, quindi, dalla possibilità o meno di acquistare la personalità giuridica. Questo, però, non significa che l’associazione non riconosciuta possa essere un soggetto di diritto e quindi concludere contratti o avere una propria partita Iva (in linea di principio la soggettività giuridica appartiene a tutte le forme di organizzazione).

In termini di forma, l’associazione riconosciuta deve essere costituita mediante un atto pubblico (c.d. atto costitutivo).

L'atto costitutivo - oltre alla manifestazione della volontà dei fondatori di dar vita all’ente - deve contenere: la denominazione dell’ente; l’indicazione dello scopo del patrimonio e della sede; le norme sull’ordinamento e sull’amministrazione; i diritti e gli obblighi degli associati e le condizioni della loro ammissione. Tali previsioni possono essere contenute anche in un separato documento che prende il nome di “statuto”[[67]](#footnote-67). Di regola, l’atto costitutivo reca la manifestazione della volontà dei contraenti di costituire l’associazione mentre nello statuto vengono fissate le norme organizzative e di funzionamento dell’associazione stessa.

Ai fini del riconoscimento della personalità giuridica, i rappresentanti dell’associazione devono presentare la prescritta domanda alla prefettura nella cui provincia è stabilita la sede dell’ente. Alla domanda i richiedenti allegano copia autentica dell’atto costitutivo e dello statuto[[68]](#footnote-68).

Ai fini del riconoscimento è necessario altresì che siano soddisfatte le condizioni previste da norme di legge o di regolamento per la costituzione dell’ente, che lo scopo sia possibile e lecito e che il patrimonio risulti adeguato alla realizzazione dello scopo. La consistenza del patrimonio deve essere dimostrata da idonea documentazione allegata alla domanda.

Alla prefettura non è consentito alcun controllo in ordine alla meritevolezza dello scopo che l’associazione si prefigge. Il Prefetto effettua un mero controllo di legittimità, nell’ambito del quale accerta la presenza delle condizioni previste dalla normativa vigente nonché l’esistenza di uno scopo possibile e lecito e che il patrimonio risulti adeguato alla realizzazione dello scopo.

Il patrimonio dell’associazione è potenzialmente costituito: dai conferimenti eseguiti in sede di costituzione; dalle quote di iscrizione versate dagli associati; dai proventi realizzati attraverso l’esercizio di un’attività economica; dagli apporti effettuati a vario titolo dai privati; dai finanziamenti pubblici, dagli acquisti effettuati dalla stessa associazione ecc.. Il patrimonio dell’associazione va distinto da quello dei singoli associati i quali non possono ripetere i contributi versati, né hanno alcun diritto sul patrimonio dell'associazione[[69]](#footnote-69).

Nell’intervallo che va dalla costituzione al riconoscimento della personalità giuridica, l’associazione già esiste e può operare, ma come associazione non riconosciuta con l’applicazione della relativa disciplina.

Il riconoscimento della personalità giuridica avviene solo con l’iscrizione nel registro delle persone giuridiche istituito presso le prefetture nella cui provincia è stabilita la sede dell’ente.

Da questo momento le associazioni riconosciute sono obbligate a comunicare alla prefettura le modificazioni dello statuto e dell’atto costitutivo, in quanto esse sono approvate con le modalità e nei termini previsti per l’acquisto della personalità giuridica. Le associazioni sono, altresì, tenute anche a comunicare, per l’iscrizione sul registro, ogni eventuale variazione degli organi direttivi con l’indicazione degli amministratori ai quali è attribuita la rappresentanza, trasferimenti di sede e istituzione di sedi secondarie, deliberazioni di scioglimento.

Chiunque ne faccia richiesta può esaminare il registro e i relativi documenti.

Le associazioni che operano nelle materie attribuite alla competenza delle regioni e le cui finalità statutarie si esauriscono nell’ambito di una sola regione, presentano la domanda per il riconoscimento alla regione di competenza acquisendo la personalità giuridica con l’iscrizione nel registro delle persone giuridiche istituito presso la stessa regione[[70]](#footnote-70).

Una volta iscritta, l’associazione acquista la personalità giuridica e, per l’effetto, essa diventa responsabile nei confronti dei terzi solo nei limiti del suo patrimonio ed i suoi rappresentanti godranno del privilegio dell’irresponsabilità patrimoniale per le obbligazioni contratte in nome e per conto dell’associazione stessa.

A questo punto, giova rilevare che la nuova riforma dello sport prevede che le associazioni dilettantistiche possono, in deroga al Decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361, acquistare la personalità giuridica mediante l’iscrizione nel RASD.

Con la domanda di iscrizione al RASD, infatti, può essere presentata l’istanza di riconoscimento della personalità giuridica nel rispetto di quanto previsto dall’art. 14, D.lgs. n. 39/2021, con le modalità indicate dal Dipartimento per lo sport all’art. 11 del Regolamento contenete la “*disciplina sulla tenuta, conservazione e gestione del registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche*”.

Trattandosi di un’associazione che richiede il riconoscimento della personalità giuridica, la costituzione - in caso di associazione esistente si tratterà invece di modificazione dell’atto costitutivo e/o dello statuto - deve avvenire attraverso un atto pubblico rogato dal notaio, sul quale penderanno una serie di obblighi documentali e di verifica del rispetto dei requisiti richiesti dalla speciale normativa.

Infine, occorre rilevare che per gli enti del Terzo settore è prevista un’ulteriore procedura di riconoscimento della personalità giuridica curata dal notaio che verifica la sussistenza dei requisiti (atto costitutivo e statuto redatto nella forma di atto pubblico con requisiti statutari ETS, patrimonio sociale minimo €15.000), con deposito al RUNTS della documentazione.

La struttura organizzativa dell’associazione si compone obbligatoriamente di due organi: l’assemblea e gli amministratori. Altri organi (ad es. il collegio dei probiviri ecc.) possono essere contemplati dallo statuto.

L’assemblea ha funzioni deliberanti ed è composta dalla totalità degli associati.

Le competenze dell’assemblea riguardano: la modifica dell’atto costitutivo e dello statuto[[71]](#footnote-71), l’approvazione del bilancio[[72]](#footnote-72), l’esercizio dell’azione di responsabilità verso gli amministratori[[73]](#footnote-73), l’esclusione dell’associato per gravi motivi[[74]](#footnote-74); lo scioglimento dell’associazione e la devoluzione del patrimonio[[75]](#footnote-75), tutte le altre materie previste dallo statuto.

Le decisioni dell’assemblea sono di regola adottate a maggioranza di voti (*quorum* deliberativo) con la presenza di almeno la metà degli associati (*quorum* costitutivo). In seconda convocazione la deliberazione è valida qualunque sia il numero degli intervenuti. Sono previste maggioranze qualificate per la modifica dell’atto costitutivo e dello statuto (presenza di almeno tre quarti degli associati e il voto favorevole della maggioranza dei presenti), e per lo scioglimento dell’associazione e la devoluzione del patrimonio (voto favorevole di almeno tre quarti degli associati)[[76]](#footnote-76).

Gli amministratori, invece, hanno competenza per la gestione dell’attività associativa e rappresentano l’associazione nei confronti dei terzi. I poteri di rappresentanza dell’organo amministrativo possono essere limitati con un’apposita clausola statutaria. Le limitazioni del potere di rappresentanza, che non risultano dal registro delle persone giuridiche, non possono essere opposte ai terzi, salvo che si provi che essi ne erano a conoscenza.

L’organo amministrativo può essere composto da un solo amministratore oppure da una pluralità di amministratori che andranno a formare il Consiglio di amministrazione.

L’associazione si estingue: per le cause indicate nell’atto costitutivo o statuto[[77]](#footnote-77); per delibera assembleare[[78]](#footnote-78); quando lo scopo è stato raggiunto o è divenuto impossibile[[79]](#footnote-79); quando tutti gli associati vengono a mancare[[80]](#footnote-80). Qualora l’assemblea non deliberi lo scioglimento dell’associazione al verificarsi delle cause previste, occorre che lo scioglimento venga accertato dal Prefetto su istanza di un interessato o d’ufficio.

Una volta che è stato dichiarato lo scioglimento si procede alla liquidazione del patrimonio secondo le norme di attuazione del Codice civile. Nel caso in cui residuassero degli *asset* essi andranno devoluti in conformità con quanto previsto dall’atto costitutivo o nello statuto. Qualora questi non dispongano, si osservano le deliberazioni dell'assemblea che ha stabilito lo scioglimento e, quando anche queste mancano, provvede nello stesso modo l’autorità governativa.

Analogamente a quanto avviene per le associazioni riconosciute, quelle non riconosciute si costituiscono in forza di un atto di autonomia tra i fondatori che costituisce un vero e proprio contratto. Il contratto associativo è un contratto plurilaterale ed è un contratto aperto all’adesione di terzi (art. 1332 c.c.).

Diversamente dalle prime, nelle associazioni non riconosciute l’accordo associativo non richiede né requisiti di forma, per cui potrebbe essere stipulato con una semplice scrittura privata oppure oralmente, né di contenuto.

Come anticipato, l’associazione non riconosciuta non acquista la personalità giuridica e nonostante ciò gode, comunque, di una sua soggettività, tanto è vero che è titolare di un fondo comune costituito dai contributi degli associati e dai beni acquistati con questi contributi e possono stare in giudizio nella persona di coloro ai quali, secondo gli accordi associativi, è conferita la presidenza o la direzione.

L’ordinamento interno e l’amministrazione delle associazioni non riconosciute come persone giuridiche sono regolati dagli accordi degli associati. In mancanza di una normativa giuridica più dettagliata, sono gli accordi interni che ne regolano l’ordinamento e solo in mancanza di una diversa volontà espressa dagli associati è possibile fare ricorso, di volta in volta, in via analogica, alle disposizioni che regolano casi analoghi per le associazioni riconosciute, per le società e anche in tema di comunione, compatibilmente con la struttura di ogni singolo rapporto.

L'associazione non riconosciuta, ancorché sfornita di personalità giuridica, infatti, è considerata dall’ordinamento come centro di imputazione di situazioni giuridiche distinto dagli associati, cui sono analogicamente applicabili, in mancanza di diversa previsione di legge o degli accordi associativi, le norme stabilite in materia di associazioni riconosciute o di società.

Come dianzi indicato, l’associazione ha un fondo comune e finché questa dura, i singoli associati non possono chiedere la divisione del fondo comune, né pretenderne la quota in caso di recesso.

In assenza della personalità giuridica, per le obbligazioni dell’associazione non risponde l’associato con il suo patrimonio, ma risponde solidalmente e personalmente chi ha agito in nome e per conto dell’associazione[[81]](#footnote-81), quand’anche non rivestano cariche sociali o, addirittura, neppure siano membri della stessa[[82]](#footnote-82). Non è richiesta la preventiva escussione del fondo comune, per cui il creditore può rivolgersi direttamente nei confronti di chi ha agito in nome e per conto dell’associazione.

1. La responsabilità per gli atti compiuti dall’associazione e la responsabilità tributaria.

Una delle principali caratteristiche che differenziano l’associazione non riconosciuta da quella riconosciuta è l’autonomia perfetta che contraddistingue la seconda, in forza della quale gli associati non sono responsabili verso i terzi per le obbligazioni contratte dall’associazione riconosciuta. Essa si contrappone all’autonomia imperfetta che contraddistingue le associazioni non riconosciute, che prevede una responsabilità patrimoniale, personale e solidale, di coloro che agiscono in nome e per conto dell’associazione stessa, che si aggiunge ed affianca alla garanzia patrimoniale costituita dal fondo comune.

Nelle associazioni riconosciute, quindi, delle obbligazioni risponde esclusivamente l’associazione con il proprio patrimonio, mentre l’ente può esercitare azione di responsabilità contro gli amministratori (art. 22 c.c.), i quali sono responsabili verso l’ente secondo le norme del mandato. È però esente da responsabilità l’amministratore che non abbia partecipato all’atto che ha causato il danno, salvo il caso in cui, essendo a cognizione che l’atto si stava per compiere, egli non abbia fatto constare del proprio dissenso.

Di converso, nelle associazioni non riconosciute a rispondere delle obbligazioni negoziali sono tutti coloro che agiscono in nome e per conto dell’associazione.

Secondo la prevalente giurisprudenza, infatti, la responsabilità di cui all’art. 38 c.c. grava esclusivamente sui soggetti che hanno agito in nome e per conto dell’associazione[[83]](#footnote-83) stante l’esigenza di tutelare i terzi che, nell’istaurare il rapporto negoziale, abbiano riposto affidamento sulla solvibilità e sul patrimonio di costoro.

Per tale responsabilità, non rileva la carica rivestita al momento dei fatti, non essendo collegata alla mera titolarità della rappresentanza dell’associazione stessa, bensì l’attività negoziale concretamente svolta dal soggetto e la circostanza che i terzi abbiano fatto affidamento sulla sua solvibilità e sul suo patrimonio. Tale responsabilità non concerne, neppure in parte, un debito proprio dell’associato, e ha carattere accessorio, anche se non sussidiario, rispetto alla responsabilità primaria dell’associazione stessa, con la conseguenza che l’obbligazione di colui che ha agito per essa, avente natura solidale, è inquadrabile fra quelle di garanzia *ex lege*. In tale ottica, ai fini cautelari sarebbe opportuno che il responsabile agisca su mandato scritto dei soci dell’associazione al fine di poter esercitare un’azione di regresso nei relativi confronti dopo aver soddisfatto la pretesa del creditore[[84]](#footnote-84).

Per altro verso, secondo la giurisprudenza di legittimità[[85]](#footnote-85) l’operatività di tale principio in materia tributaria non esclude che per i debiti d’imposta, che sorgono non su base negoziale ma derivano “*ex lege*” dal verificarsi del relativo presupposto, sia chiamato a rispondere solidalmente, tanto per le sanzioni pecuniarie quanto per il tributo non corrisposto, il soggetto che, in forza del ruolo rivestito, abbia diretto la gestione complessiva dell’associazione nel periodo di relativa investitura. E ciò perché deve presumersi che il legale rappresentante, in quanto tale, abbia concorso nelle decisioni volte alla creazione di rapporti obbligatori di natura tributaria per conto dell’associazione.

La giurisprudenza di legittimità[[86]](#footnote-86) ha inoltre sancito che in ragione del principio di autonomia del diritto tributario rispetto a quello civile e della fonte legale dell’obbligazione tributaria, nell’ipotesi di avvicendamento nella carica sociale di un’associazione non riconosciuta, anche per evitare strumentalizzazioni elusive, il rappresentante legale subentrante non può andare esente, ai fini fiscali, da responsabilità solidale con l’associazione soltanto per la mancata ingerenza nella pregressa gestione dell’ente, in quanto è obbligato a redigere ed a presentare la dichiarazione dei redditi e ad operare, ove necessario, le rettifiche della stessa: ne deriva che, per l’accertamento della responsabilità personale e solidale del legale rappresentante dell’associazione non riconosciuta con quest’ultima, occorre tenere conto non solo della partecipazione di tale soggetto all’attività dell’ente, ma anche del corretto adempimento degli obblighi tributari incombenti sul medesimo. Di conseguenza, potrebbe sorgere la responsabilità del soggetto subentrante posto che gli adempimenti relativi alla presentazione della dichiarazione possono afferire ad annualità d’imposta che almeno in parte non erano comprese nel periodo in cui non era rappresentante dell’associazione e, di riflesso, non ha partecipato alla gestione dell’ente.

Alla responsabilità c.d. contrattuale si aggiunge quella extracontrattuale, per cui, ai sensi dell’art. 2043 c.c., qualunque fatto doloso o colposo, che cagiona ad altri un danno ingiusto, obbliga colui che ha commesso il fatto a risarcire il danno.

Con riguardo al settore delle associazioni non riconosciute ciò può condurre alla responsabilità del rappresentante nei casi in cui, per esempio, nel corso di una manifestazione un partecipante rimane ferito per un evento verificatosi a causa dell’inosservanza delle misure di sicurezza da parte dell’associazione. In tale ipotesi, infatti, il soggetto che organizza l’evento per conto dell’organizzatore può essere chiamato a rispondere dei danni insieme all’ente.

1. Diritti ed obblighi dell’associato

Ai sensi dell’art. 16 c.c., l'atto costitutivo e lo statuto devono determinare i diritti e gli obblighi degli associati e le condizioni della loro ammissione.

Ad esempio, il contratto dovrà contenere l’obbligo di conferire quote associative necessarie per il sostenimento dei costi di gestione, il diritto di voto, le modalità di partecipazione alle assemblee ecc. Tra i doveri che ricadono in capo agli associati vi è, infatti, quello relativo al pagamento della c.d. “quota associativa”, ovvero la somma di denaro che sarà necessario pagare per entrare a far parte dell’associazione e che successivamente dovrà essere pagata ogni annoper conservare i diritti che spettano all’associato.

I limiti agli obblighi che astrattamente possono essere imposti agli associati derivano implicitamente dai requisiti che la speciale normativa impone ai fini del riconoscimento, per cui, ad esempio, non vi è dubbio che l’associazione, proprio per le caratteristiche tipiche del contratto, deve garantire a tutti gli associati un uguale trattamento come pure un analogo diritto di tipo amministrativo escludendosi l’ipotesi che solo talune categorie possano avere il diritto di voto.

Tra gli elementi obbligatori vi è l’indicazione delle condizioni di ammissione. Il contratto di associazione è un contratto a struttura aperta in cui non sono ammesse clausole atte a vietare l’ammissione di nuove adesioni al patto associativo o che rimettano all’arbitrio degli amministratori il giudizio di ammissione di nuovi soci. Ciò non toglie, tuttavia, che possano essere imposte delle condizioni all’ingresso valevoli per tutti, senza che ciò possa, comunque, tradursi nell’ammissione automatica di coloro che rispettino tali requisiti essendo la richiesta di adesione una proposta di tipo contrattuale soggetta all’accettazione della controparte associazione.

Sull’inesistenza di un diritto all’ammissione ad un’associazione è concorde la giurisprudenza. Tuttavia, pur godendo di un’ampia autonomia nel disciplinare un simile aspetto, si ritiene che il rigetto della domanda di ammissione da parte degli amministratori (o altro organo indicato negli atti costitutivi) debba essere quantomeno motivata.

Una volta ammesso, il socio conserva il diritto a recedere dall’associazione in qualsiasi momento, salvo il caso in cui abbia assunto l’obbligo di farne parte per un tempo determinato, a meno che sopraggiunga una giusta causa. La dichiarazione di recesso deve essere comunicata per iscritto agli amministratori e ha effetto con lo scadere dell’anno in corso, purché sia fatta almeno tre mesi prima. L’efficacia del recesso è, invece, immediata nel caso in cui si receda in presenza di una giusta causa.

Giova in ultimo precisare che la figura dell’associato va distinta da quella del tesserato. Tale precisazione è opportuna nella considerazione che spesso i due termini vengono utilizzati come sinonimi.

Come ampiamente illustrato, l’associato è colui che istaura una relazione con l’associazione attraverso la conclusione di un contratto con il quale si impegna a condividere lo scopo e le finalità dell’associazione, assumendo i diritti e i doveri sanciti dallo statuto. In tale veste, egli partecipa attivamente alla vita associativa nel perseguimento degli scopi istituzionali e rappresenta la base su cui si fonda lo spirito democratico dell’associazione. Oltre a condivide le finalità dell’ente, l’associato può scegliere di praticare l’attività sportiva oppure di partecipare solo alla vita dell’associazione. Qualora decidesse di non praticare l’attività sportiva può non procedere al tesseramento.

In base alla definizione tratta dall’art. 15 del D.lgs. n. 36/2021, il tesseramento è l’atto formale con il quale la persona fisica diviene soggetto dell’ordinamento sportivo ed è autorizzata a svolgere attività sportiva con una associazione o società sportiva, con i Gruppi Sportivi Militari o i Corpi civili dello Stato e, nei casi ammessi, con una Federazione sportiva nazionale o Disciplina sportiva associata o Ente di promozione sportiva, anche paralimpici.

Sulla scorta di tale definizione il tesseramento potrebbe essere definito come rapporto trilaterale, in cui sono coinvolti il tesserato, l’associazione (o la società) sportiva e l’organismo affiliante. Il condizionale è d’obbligo posto che sulla base del regolamento di funzionamento del Registro 2.0 del CONI il tesseramento agli Organismi sportivi può avvenire anche senza la mediazione delle associazioni o società sportive dilettantistiche. Una volta tesserato, si ha diritto a partecipare all’attività e alle competizioni organizzate o riconosciute dalla Federazione Sportiva Nazionale, dalla Disciplina Sportiva Associata e dall’Ente di promozione sportiva, anche paralimpici, di appartenenza dell’associazione per i quali è tesserato, nonché di concorrere, ove in possesso dei requisiti previsti, a ricoprire le cariche dei relativi organi direttivi e di partecipare alle assemblee degli organi consiliari, secondo le previsioni statutarie e regolamentari.

Da questa brevissima disamina si evince che le due figure non si escludono a vicenda potendo convivere o meno nella stessa persona per cui all’interno di un’associazione possono coesistere: l’associato tesserato, l’associato non tesserato (che non pratica lo sport di riferimento) e il solo tesserato, tramite tale associazione (che pratica l’attività sportiva ma non ne è associato).

1. Modalità di costituzione e requisiti statutari

Come anticipato, mentre per le associazioni riconosciute è fatto obbligo costituirsi mediante un atto pubblico[[87]](#footnote-87), per quelle non riconosciute la legge non prescrive alcuna formalità, per cui potrebbero costituirsi con una semplice scrittura privata o addirittura oralmente.

Tuttavia, pur sussistendo la libertà delle forme, ai fini del riconoscimento sportivo, le associazioni sportive dilettantistiche non riconosciute debbono costituirsi con atto scritto (c.d. atto costitutivo), da redigersi nella forma dell’atto pubblico, della scrittura privata autenticata o registrata presso l’ufficio competente dell’Agenzia delle Entrate, nel quale deve tra l’altro essere indicata la sede legale.

L’atto costitutivo è un documento nel quale si dichiara che un gruppo di persone si sono riunite in un determinato luogo per costituire una associazione sportiva. Il numero minimo di persone per costituire un’associazione è di tre elementi, (presidente, Vice-Presidente, segretario).

Accanto all’atto costitutivo va redatto lo statuto.

Come già indicato, l’atto costitutivo rappresenta la manifestazione di volontà dei soci promotori di costituire un’associazione sportiva dilettantistica, mentre lo statuto entra più nel dettaglio della disciplina associativa, stabilendo con precisione le finalità primarie del sodalizio, la composizione, il funzionamento e i poteri degli organi, la struttura dei diritti e dei doveri degli associati, la gestione patrimoniale ecc.

A seguito della costituzione, l’associazione dovrà procedere alla richiesta di attribuzione del codice fiscale che rappresenta l’elemento identificativo dell’ente. Dopo aver richiesto il codice fiscale gli atti redatti in forma scritta dovranno essere registrati presso l’Agenzia delle Entrate.

Al fine del riconoscimento dello status di associazione sportiva dilettantistica (presupposto del godimento delle agevolazioni fiscali) con l’iscrizione al RASD è necessario che l’atto costitutivo e lo statuto siano conformi alle previsioni di cui agli artt. 7 e 8, del D.lgs. n. 36 del 2021.

Le clausole previste dagli artt. 7 e 8 del D.lgs. n. 36 del 2021, pur ponendosi sostanzialmente in linea con l’impostazione previgente, di cui all’art. 1, comma 18, dell’art. 90, della L. n. 289 del 2002, contengono innegabili novità, tantoché la normativa di cui al citato decreto legislativo impone a tutte le associazioni sportive dilettantistiche di adeguare[[88]](#footnote-88), entro il 30 giugno 2024, i propri statuti alle nuove disposizioni, pena la cancellazione dal RASD.

Fra le novità più rilevanti si segnal la necessità di prevedere espressamente:

* che le attività sportive vengano svolte in via principale o prevalente;
* l’esercizio di attività secondarie;
* la clausola di incompatibilità.

Andando più nel dettaglio, in conformità alla previsione di cui all’art. 7 del D.lgs. n. 36/21, l’atto costitutivo deve contenere, oltre alla volontà di associarsi e lo scopo dell’ente espressi dai soci fondatori, la sede mentre nello statuto devono essere necessariamente previsti[[89]](#footnote-89):

* la denominazione;
* 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;
* l’attribuzione della rappresentanza legale dell’associazione;
* l’assenza di fini di lucro ai sensi dell’articolo 8 del D.lgs. n. 36 del 2021;
* 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 che assumono la forma societaria per le quali si applicano le disposizioni del Codice civile;
* l’obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari;
* le modalità di scioglimento dell’associazione;
* l’obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni.

I requisiti statutari devono essere ulteriormente implementati qualora l’ente sportivo dilettantistico intenda fruire delle agevolazioni in tema di de-commercializzazione dei corrispettivi specifici versati dai soci (società), associati (associazioni) e/o tesserati per la partecipazione alle attività organizzate dall’ente. Infatti, se per acquisire lo *status* di ente sportivo dilettantistico è sufficiente l’adozione dello statuto in conformità alla previsione di cui agli artt. 7 e 8 del D.lgs. n. 36/21, l’[art. 148](https://home.ilfisco.it/perl/public_wkilogin.pl?SSCKEY=7d979c9a47253dfb-29500007ffd9c565980;AUTH=61110e8106bf425897a7c12dc0e515ea;OPERA=90;REDIR=fol-new.pl%3Flog-ckey%3D%252412631906%3Blog-ssckey%3D7d979c9a47253dfb-29500007ffd9c565980%3Bcmd-doc%3D160899%2520anno_art%25280%253A1%252A%252A%2529%2520anno_provv%25280%253A1%252A%2529%2520id_doc%25282%253A1%252A%2529%2520id_prov_%25282%253A1%252A%2529%2520tip_doc%25280%253A1%252A%2529%2520tipo_prov_%25280%253A1%252A%2529%2520%255B0%255D), comma 8, del D.P.R. n. 917/86 (e analoga norma in tema di Iva) subordina la neutralità fiscale dei corrispettivi specifici di cui sopra alla redazione della carta statutaria nella forma dell’atto pubblico ovvero della scrittura privata registrata o con firme autenticate contenente le specifiche disposizioni da essi previste.

Ma andiamo con ordine.

Vengono di seguito analizzati i requisiti imposti dalla riforma dello sport.

2.4.1 Sede legale

La sede legale è una clausola inderogabile dello statuto o dell’atto costitutivo di qualsiasi associazione sportiva dilettantistica. Presso tale indirizzo si presume che si svolga l’attività amministrativa e gestionale dell’associazione. Essa costituirà l’indirizzo di riferimento per tutte le comunicazioni e gli atti ufficiali. Presso la sede legale devono essere inoltre tenuti tutti i documenti e gli atti riferibili alla gestione dell’ente.

L’associazione può, evidentemente, istituire una o più sedi secondarie corrispondenti agli indirizzi dove svolgere le diverse attività.

2.4.2 Denominazione

La denominazione identifica l’associazione avendo la stessa funzione del nome della persona fisica tant’è che riceve la stessa tutela *ex* art. 7 c.c..

Per espressa indicazione legislativa in essa occorre indicare la finalità sportiva e la denominazione sociale dilettantistica. A tal proposito, non può essere trascurata la necessità di riportare l’indicazione corretta della denominazione in tutti i segni distintivi del sodalizio o nelle comunicazioni rivolte al pubblico. Pur se riferita alla previgente disciplina, si ritengono tuttora valide le indicazioni fornite con la circolare 21 E/2003 dell’Agenzia delle Entrate secondo la quale “*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*”.  In buona sostanza, l’indicazione della finalità sportiva dilettantistica deve essere utilizzata negli atti, nella corrispondenza e nelle comunicazioni al pubblico.

Qualora si intendesse assumere la qualifica di ente del Terzo settore, occorrerà, altresì, inserire nella denominazione sociale, in qualunque modo formata, l’indicazione di ente del Terzo settore o l’acronimo ETS, facendone anch’essa uso negli atti, nella corrispondenza e nelle comunicazioni al pubblico.

È utile tener presente le seguenti ulteriori indicazioni in ordine alla denominazione:

* non può essere identica a quella di un’altra associazione qualora ingeneri confusione;
* non deve essere vietata dalla legge;
* non può avere un nome tale da ingannare i terzi in merito alla sua reale natura;
* qualora richiami in tutto o in parte quella di imprese commerciali o industriali o quella di qualsiasi prodotto posto in commercio, deve essere preventivamente autorizzata dagli imprenditori e/o produttori interessati.

2.4.3 Oggetto sociale

Con tale clausola il legislatore chiarisce anzitutto che gli enti sportivi dilettantistici sono tenuti 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.

Non viene pertanto ammessa la possibilità di adottare la disciplina normativa degli enti sportivi dilettantistici da parte di quei soggetti che intendano svolgere solo in via occasionale l’attività sportiva.

Oltre che abitualmente è altresì richiesto che l’attività sia svolta in forma principale e mai secondaria. L’unica eccezione è prevista a favore degli enti del Terzo settore, ma solo in quanto ciò potrebbe impedire loro lo svolgimento in contemporanea di altre attività di interesse generale. Nella specie la normativa di riferimento stabilisce che laddove gli enti che siano stati costituiti per il perseguimento delle finalità di cui all'articolo 4 del D.lgs. n. 117/2017, abbiano assunto la qualifica di enti del terzo settore, anche nella forma di impresa sociale, e siano iscritti al Registro unico del terzo settore, il requisito dell’esercizio in via principale dell’attività dilettantistica non è richiesto.

Tuttavia, non viene preclusa all’ente la possibilità di svolgere attività diverse, a condizione che l’atto costitutivo o lo statuto lo consentano e che abbiano carattere secondario e strumentale rispetto alle attività istituzionali, secondo criteri e limiti definiti con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri o dell’Autorità politica da esso delegata in materia di sport, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze. Ciò stante, se l’ente intende svolgere attività secondaria e strumentale occorrerà prevederlo espressamente nell’atto costitutivo o nello statuto, rispettando, tra l’altro, il predetto limite civilistico[[90]](#footnote-90) introdotto dal legislatore della riforma[[91]](#footnote-91).

Trattasi, quest’ultima, di una previsione prevista dall’art. 9 del D.lgs. n. 36 del 2021 che non è tuttavia sovrapponibile con un’analoga previsione di natura fiscale. Infatti, come meglio si vedrà nel paragrafo a ciò dedicato, a livello fiscale gli enti sportivi possono optare per la tassazione forfettaria Ires e Iva di cui alla Legge 398 del 1991 solo con riguardo alle attività “connesse” a quelle istituzionali. Quindi, a dispetto dell’ambito civilistico, ai fini fiscali viene richiesta una “connessione” dell’attività secondaria a quella istituzionale[[92]](#footnote-92). In linea con tale interpretazione, la circolare n. 18 del 1° agosto 2018 l’Agenzia delle Entrate, confermando che l’applicazione del regime agevolativo di cui alla Legge n. 398 del 1991 è limitato alle prestazioni commerciali connesse alle attività istituzionali svolte associazioni o società sportive dilettantistiche senza fini di lucro, ha chiarito che se un’associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro svolge un’attività commerciale autonoma e distinta da quella istituzionale, la stessa non può usufruire, per detta attività, del regime agevolato in argomento.

Sulla base della stessa circolare la connessione con gli scopi istituzionali costituisce requisito anche ai fini dell’applicazione dell’articolo 148, comma 3, TUIR, che prevede, fra l’altro, per le associazioni e le società sportive dilettantisti che senza fini di lucro, la decommercializzazione delle attività rese nei confronti soci e delle altre categorie di soggetti normativamente individuati.

2.4.4 La rappresentanza legale dell’associazione

L’attribuzione della rappresentanza legale non trova alcun limite legale potendo essere attribuita a una o più persone. Nello specifico, il Codice civile interviene sulle associazioni non riconosciute disponendo che la rappresentanza processuale – ovvero la capacità di stare in giudizio in nome e per conto dell’associazione – spetta alla persona del suo presidente o direttore, in altri termini alla più alta carica associativa così individuata dall’atto costitutivo e/o dallo statuto[[93]](#footnote-93). Di converso, il codice di rito nulla dispone in ordine alla rappresentanza sostanziale - ovvero la capacità di compiere atti in nome e per conto dell’associazione – che viene, quindi, lasciata agli accordi inseriti nell’atto costitutivo e/o nello statuto, potendo essere attribuita a uno o più componenti dell’organo amministrativo.

Pertanto, l’associazione sportiva dilettantistica provvede in piena autonomia all’assolvimento dell’obbligo di individuare e nominare la persona che rappresenta l’associazione nonché all’attribuzione della rappresentanza processuale al presidente/direttore.

2.4.5 Assenza di fini di lucro

La legge espressamente esclude che l’associazione possa avere il fine di lucro (oggettivo e soggettivo), disponendo che lo statuto delle associazioni sportive dilettantistiche deve prevedere l’assenza di un fine di lucro (cd. lucro oggettivo) e il divieto di distribuzione dei proventi dell’attività tra gli associati/soci (cd. lucro soggettivo), anche in forma indiretta.

Quale diretta esplicitazione del concetto di assenza di finalità lucrativa, viene previsto che gli eventuali utili ed avanzi di gestione debbano essere destinati allo svolgimento dell’attività statutaria o all’incremento del proprio patrimonio.

Quindi, deve essere espressamente indicato che è vietata la distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominati, a soci o associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di qualsiasi altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto.

Viene, altresì, confermato anche dalla riforma il “tradizionale” divieto di distribuzione indiretta degli utili e degli avanzi di gestione creando un collegamento diretto con la disciplina contenuta nel Codice de Terzo settore, rinviando esplicitamente alle disposizioni contenute nell’articolo 3, comma 2, ultimo periodo, e comma 2-*bis* del D.lgs. n. 112/2017. Sul punto si ritornerà nel prossimo paragrafo a ciò dedicato.

Mentre per le ASD nulla è sostanzialmente mutato rispetto al sistema previgente con riguardo all’obbligo statutario del divieto di distribuzione di utili, discorso diverso scatta per le SSD costituite in forma di società di capitali o cooperative.

Una deroga espressa al divieto assoluto di distribuzione degli utili è prevista, infatti, a favore delle di società di capitali e delle cooperative, le quali, come meglio si avrà modo di vedere nei paragrafi a loro dedicati, possono destinare una quota degli utili e degli avanzi di gestione annuali ai propri soci secondo limiti e a condizioni predeterminate.

Pur se non espressamente indicato nel D.lgs. n. 36 del 2021, si ritiene che l’indicazione dell’assenza di lucro vada integrata con altre indicazioni che chiariscano lo spirito e la finalità dell’associazione. Peraltro, per le associazioni riconosciute l’art. 16 del c.c. contiene espressamente l’obbligo di inserire lo scopo dell’ente. In quest’ottica sarà cura dei fondatori indicare gli scopi di natura ideale corredandola con l’ulteriore indicazione degli strumenti che si intende utilizzare per il raggiungimento dei medesimi. Trattandosi di enti sportivi dilettantistici, sarà chiaramente l’attività sportiva lo strumento principale per il raggiungimento degli scopi sociali.

2.4.6 Le norme sull’ordinamento interno

L’associazione è forma di organizzazione collettiva privata, composta da una pluralità di persone che perseguono uno scopo comune di natura ideale.

Essa nasce dall’accordo fra più persone (atto costitutivo) che stabiliscono le regole di funzionamento dell’ente (statuto).

La disciplina civile concede ai fondatori ampia autonomia in termini di funzionamento al punto che in dottrina è dibattuto l’argomento se la democraticità interna sia un principio inderogabile per le associazioni non riconosciute.

La libertà dei membri del sodalizio di disciplinare liberamente il funzionamento dell’ente e del rapporto associativo trova, invece, un limite nelle disposizioni di legge speciali e fiscali che, come sopra esposto, richiedono l’adozione di specifiche clausole e vincoli statutari.

A scanso di equivoci, per gli enti sportivi dilettantistici l’imposizione del principio di democraticità è espressamente prevista dal D.lgs. n. 36 del 2021 in perfetta continuità con l’abrogato comma 18 dell’art. 90 della Legge n. 289 del 2002.

Il principio di democraticità all’interno della vita associativa si traduce nella adozione di un metodo collegiale per le decisioni nel rispetto della parità di trattamento tra gli associati, espressione di un principio di uguaglianza.

Tale previsione si traduce nella stesura di statuti che, oltre a dover regolare le modalità di ammissione e di esclusione degli associati, si ispirino a principi di trasparenza e democraticità, non prevedendo alcuna limitazione o discriminazione al diritto di voto per alcune categorie di associati, non precludendo la partecipazione all’associazione, non escludendo l’accesso ad alcune cariche associative per taluni membri ecc.. Insomma, come chiaramente formulato dalla norma occorre che le norme sull’ordinamento interno siano ispirate a principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell’elettività delle cariche sociali.

In pratica, le associazioni che vorranno beneficiare delle agevolazioni dovranno garantire un reale coinvolgimento degli associati nella vita associativa.

In sede di prassi, la stessa Agenzia delle Entrate ha costantemente ribadito che l’effettività del rapporto associativo costituisce presupposto essenziale per il riconoscimento alle associazioni sportive dilettantistiche dei benefici fiscali previsti dalla vigente normativa, 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’effettività del rapporto richiede, appunto, il rispetto del principio di democraticità che anteriormente alla riforma dello sport era previsto dall’articolo 90, comma 18, lettera e), della Legge n. 289 del 2002 (comma ora abrogato), secondo cui nello statuto delle associazioni sportive dilettantistiche devono essere espressamente previste, fra l’altro, “*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*”.

Tale previsione, come più volte ribadito, è stata riprodotta integralmente nell’attuale disciplina recata dalla riforma dello sport per cui si ritengono tuttora valide le indicazioni all’epoca fornite.

A questo punto è evidente che il principio di democraticità è la pietra angolare di tutti gli enti associativi; nell’ipotesi delle ASD, è la legge stessa ad imporre che le norme dell’ordinamento interno dell’associazione si conformino ai principi di uguaglianza, garantendo la partecipazione di tutti i soci alla vita dell’ente, escludendo la temporaneità della partecipazione alla vita associativa.

Una considerazione ulteriore merita la questione legata al diritto di voro dei minorenni.

Sebbene non costituisca oggetto di specifica disciplina, la questione relativa al diritto di voto ai minorenni è stato oggetto di diversi arresti giurisprudenziali di legittimità – tra cui la sentenza della Cassazione n. 23228/2017 - nonché dell’intervento del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali attraverso la nota n. 18244/2021, con il quale è stato sostenuto che l’esclusione dal diritto di partecipare alle deliberazioni comuni, anche per il tramite dei soggetti investiti della potestà genitoriale, significherebbe ledere immediatamente il loro “status” di socio.

In ambito tributario si rileva una posizione diametralmente opposta visto che ai sensi dell’art. 148, comma 8, del TUIR, l’ente è obbligato a conformare il proprio statuto ad una “*disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione*”. In pratica, sembrerebbe che ai fini della decommercializzazione dei proventi sia sufficiente garantire la partecipazione democratica ai soli maggiorenni.

2.4.7 I rendiconti economico-finanziari

Tra le clausole statutarie da inserire vi è l’obbligo di prevedere la redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari.

Trattasi, in verità, di un’impostazione che conferma quella adottata ante-riforma.

A differenza della disciplina varata per gli enti del Terzo settore, il legislatore della riforma dello sport non ha previsto specifici schemi di rendicontazione, lasciando ampia libertà agli enti sportivi di adottare lo schema che più si attaglia alle concrete modalità di esercizio dell’attività, scegliendo tra un sistema di rilevazione basato su un principio di competenza e quello basato su un principio di cassa.

In questo contesto, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (CNDCEC) e la Fondazione Nazionale Commercialisti (FNC) Ricerca hanno inteso suggerire, sulla base di quanto previsto dal decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali del 5 marzo 2020, un riferimento “di base”, per gli iscritti all’Albo e per gli operatori del settore, che possa essere utilizzato per creare un clima di trasparenza e attendibilità sempre maggiore anche per il mondo sportivo dilettantistico. Gli schemi, pur avendo evidentemente una matrice civilistica, sono per quanto possibile riconciliati anche con le disposizioni fiscali in vigore.

Il documento predisposto dai citati organismi di categoria prevede due modelli alternativi: un primo modello articolato sul principio di competenza economica e composto da Stato patrimoniale, Rendiconto gestionale e Relazione di missione risulta più adatto agli enti di maggiori dimensioni; un secondo modello articolato sul principio di cassa e composto da un Rendiconto per cassa con talune annotazioni ricavabili in prevalenza da specifiche disposizioni normative risulta, invece, più adatto agli enti minori.

Pur essendo previsto l’obbligo di rendicontazione, non sussiste alcun obbligo di deposito del bilancio o rendiconto annuale – diversamente da quanto previsto per gli ETS che devono provvedere con il loro deposito al RUNTS entro il 30 giugno dell’anno successivo - se non nel caso previsto dall’art. 14 del D.lgs. 28 febbraio 2021, n. 39, in ordine al procedimento di acquisizione della personalità giuridica tramite l’iscrizione al RASD.

Resta ferma, chiaramente, l’obbligo per gli enti sportivi di adempiere ai prescritti obblighi contabili imposti dalla normativa tributaria, per cui, ad esempio, nel caso in cui una ASD svolga un’attività d’impresa occasionale, l’art 144, comma 2, del TUIR dispone che l’ente debba dotarsi di una contabilità separata. Allo stesso modo, l’art. 20, comma 2, del D.P.R. n. 600 del 1973, dispone che in caso di raccolta fondi si debba predisporre uno specifico rendiconto e una relazione illustrativa, così come richiesto anche dall’art. 25, comma 2, della L. n. 133 del 1999.

Si ricorda, infine, che in base all’articolo 148 del Tuir l’obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie è condizione necessaria per l’applicazione del regime della decommercializzazione.

2.4.8 Le modalità di scioglimento dell’associazione.

In linea generale, il procedimento estintivo delle associazioni non riconosciute non trova espressa disciplina in alcuna norma per cui occorre valutare l’applicazione delle norme dettate in tema di associazioni riconosciute.

A tal proposito, occorre innanzitutto rilevare che le cause di estinzione possono essere distinte in convenzionali e legali.

Tra le cause legali vengono in evidenza il raggiungimento dello scopo o della sua sopravvenuta impossibilità.

Le prime, invece, sono espressione della volontà degli associati e sono previste negli atti costitutivi/statuti. Inoltre, l’ente si estingue quando tutti gli associati sono venuti a mancare.

Durante la vita associativa, tuttavia, potrebbe sorgere la volontà di porre fine all’associazione indipendentemente dalle previsioni statutarie. Tale situazione è espressamente prevista per le associazioni riconosciute (art. 21 c.c.), tuttavia sorgono dubbi sull’applicabilità agli enti associativi non riconosciuti in virtù del richiamo a precisi *quorum* da rispettare nelle delibere associative.

All’interno di tale contesto privo effettivamente di una propria disciplina si inserisce l’obbligo imposto dalla normativa speciale di indicare le modalità di scioglimento dell’associazione, che fornisce sicuramente più certezza alla fase finale della vita dell’associazione, contraddistinta dall’ulteriore obbligo di devolvere il proprio patrimonio ai fini sportivi.

2.4.9 La devoluzione ai fini sportivi del patrimonio.

La clausola in commento non è altro che l’effetto naturale dell’assenza di scopo di lucro che deve caratterizzare l’ente sportivo dilettantistico. Essa, nasce quindi con l’intento di evitare il perseguimento di finalità lucrative, attraverso la distribuzione delle sopravvenienze attive in caso di scioglimento.

Tale previsione, peraltro, non fa che ribadire, seppur implicitamente, l’effettiva natura dell’associazione e delle sue finalità sportive.

La disciplina si allinea del resto alla normativa delle singole Federazioni che già contemplava questi requisiti sotto forma di reinvestimento degli utili e del patrimonio liquidato nella medesima attività.

1. (Segue…) Ulteriori requisiti statutari

A ben guardare, gli artt. 7 e 8 del D.lgs. n. 36 del 2021 non esauriscono l’elenco delle clausole che devono ineludibilmente comporre l’atto costitutivo e lo statuto delle ASD e SSD, potendosi ravvisare nel tessuto normativo la presenza di prescrizioni che impongono necessariamente un’ulteriore integrazione degli atti.

Innanzitutto, occorre rispettare le norme del Codice civile che all’art. 16 prevedono l’inserimento dei seguenti ulteriori dati nell’atto costitutivo e/o nello statuto:

* lo scopo che deve essere lecito e non può essere di tipo economico o lucrativo. Ciò non toglie che al fine di raggiungere detto scopo le associazioni non possano svolgere attività d’impresa per destinarne gli utili al conseguimento dello scopo in sé stesso non lucrativo;
* il patrimonio, nel caso delle associazioni riconosciute, che deve essere sufficiente al raggiungimento dello scopo dell’associazione. A tal ultimo proposito, si rammenta che ai fini del riconoscimento l’autorità preposta valuterà la congruità del patrimonio in relazione allo scopo che l’associazione si prefigge di raggiungere e all’attività che si propone di svolgere. Il patrimonio può essere composto da diritti reali o personali su beni mobili ed immobili nonché dal denaro.

Una disciplina speciale è riservata alle associazioni sportive dilettantistiche iscritte al RASD e/o al RUNTS. In particolare, per le prime l’art. 14 del D.lgs. n. 39 del 2021 ha introdotto il requisito patrimoniale minimo, pari a 10mila euro, ai fini dell’assunzione della personalità giuridica da parte delle ASD. Pertanto, qualora si vorrà assumere la personalità giuridica l’ente associativo già esistente sarà costretto ad integrare il proprio patrimonio adeguando lo statuto sociale. Invece, per le associazioni iscritte al RUNTS l’importo minimo è leggermente superiore e pari ad euro 15.000. Il tratto distintivo che accomuna le discipline speciali e le differenzia da quella “ordinaria” prevista dal codice di rito è ravvisabile nella scelta del legislatore di considerare a priori congruo allo scopo dell’associazione un valore prestabilito, con evidenti effetti di semplificazione del procedimento di riconoscimento della personalità giuridica, avendo sottratto all’organo preposto l’onere di valutarne, appunto, la congruità rispetto allo scopo con i connessi profili soggettivi.

Nel caso delle associazioni non riconosciute anziché di patrimonio si parla più propriamente di “fondo comune” che permette all’ente di ottenere un’autonomia patrimoniale di tipo “imperfetto”. Posto che l’indicazione del patrimonio iniziale è necessaria al solo fine del riconoscimento della personalità giuridica, per le associazioni non riconosciute non sussiste tale obbligo,

* i diritti e gli obblighi degli associati, nel rispetto del principio di democraticità della partecipazione e delle generali regole di trasparenza. Ciò esclude la possibilità di inserire clausole contrarie a tali principi quali, per esempio, quella di escludere il diritto dell’associato ad esaminare i libri sociali. Viceversa, può essere inserito, ad esempio, l’obbligo di procedere al versamento di quote sociali indispensabili per il raggiungimento dello scopo, di seguire una prestazione d’opera ecc.;
* le condizioni di ammissione dei nuovi soci, escludendo la possibilità di ammettere clausole che vietino nuove adesioni all’associazione o che concedono agli amministratori di respingere arbitrariamente le richieste di ammissione.

Con l’avvento della riforma dello sport sarà necessario, inoltre, prevedere espressamente il divieto di cumulo di cariche per amministratori. La nuova disciplina riformula la clausola sull’incompatibilità degli amministratori, conferendole un significato diverso e più restrittivo, prevedendo un espresso divieto agli amministratori delle associazioni e società sportive dilettantistiche di ricoprire qualsiasi carica in altre società o associazioni sportive dilettantistiche nell’ambito della medesima Federazione Sportiva Nazionale, disciplina sportiva associata o Ente di Promozione Sportiva riconosciuti dal CONI e, ove paralimpici, riconosciuti dal CIP.

I requisiti statutari fin qui indicati devono essere ulteriormente implementati qualora l’ente sportivo dilettantistico intenda fruire delle agevolazioni fiscali di cui agli [artt. 148](https://home.ilfisco.it/perl/public_wkilogin.pl?AUTH=ba928e6fdafa1a6e53c3d589f764ed31;OPERA=90;SSCKEY=e57d2f606360e8cf-37200007ffda8036a00;REDIR=fol-new.pl%3Flog-ssckey%3De57d2f606360e8cf-37200007ffda8036a00%3Blog-ckey%3D%252412631906%3Bcmd-doc%3D160899%2520anno_art%25280%253A1%252A%252A%2529%2520anno_provv%25280%253A1%252A%2529%2520id_doc%25282%253A1%252A%2529%2520id_prov_%25282%253A1%252A%2529%2520tip_doc%25280%253A1%252A%2529%2520tipo_prov_%25280%253A1%252A%2529%2520%255B0%255D) del TUIR e 4, comma 4 del D.P.R. n. 633/1972 e, dal 1° gennaio 2024, art. 10, comma 4, dello stesso decreto, includendo nel proprio statuto le ulteriori clausole specificate da questi indicate.

Ma andiamo con ordine.

Ai sensi dell’art. 148, comma 8, del D.P.R. n. 917/1986, le disposizioni agevolative si applicano a condizione che le associazioni interessate si conformino alle seguenti clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell’atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata:

1. divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell’associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;
2. obbligo di devolvere il patrimonio dell’ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l’organismo di controllo di cui all’articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;
3. disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l’effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d’età il diritto di voto per l’approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell’associazione;
4. obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;
5. eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532, comma 2, del Codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1 gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'articolo 2532, ultimo comma, del Codice civile e semprechè le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;
6. intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

Pur ricalcando in linea di massima le indicazioni contenute nella corrispondente disposizione di cui all’art. 7 del D.lgs. n. 36/2021, la normativa fiscale in tema di enti associativi contiene specifiche precisazioni, cui si aggiunge l’intrasmissibilità delle quote non prevista dall’art. 7 del citato decreto, che esclude la perfetta sovrapponibilità delle menzionate norme, richiedendo un necessario intervento normativo che coordini le discipline fiscali con quelle civilistiche.

Le disposizioni dell’art. 4, comma 4 del D.P.R. n. 633/1972 e, dal 1° luglio 2024[[94]](#footnote-94), dell’art. art. 10, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972 così come modificato dall’art. 5, comma 15-*quater* del D.l. n. 146/2021, convertito con modificazioni dalla L. 17 dicembre 2021, n. 215, ricalcano pedissequamente quelle contenuta nel citato art. 148 del TUIR in tema di clausole statutarie, per cui valgono le considerazioni dianzi espresse.

1. L’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

Come più volte indicato, la riforma dello sport ha ampliato il novero delle attività sportive dilettantistiche, attribuendo al concetto di sport un significato ben più ampio di quello tradizionalmente accolto nella precedente disciplina. Di pari passo si ritiene ampliato il novero delle attività riconducibili all’oggetto sociale, per cui l’ambito delle attività principali non si riduce a quelle riconducibili alle discipline sportive riconosciute dal CONI, potendovi collocare tutte quelle comprese nell’apposito elenco del Dipartimento dello Sport, il quale, di fatto, viene investito dell’onere di individuare e stabilire le attività che possono comporre l’oggetto sociale.

Assodato che il concetto di sport assume un significato più ampio di quello tradizionalmente accolto ed espresso attraverso il riconoscimento delle relative discipline da parte del CONI, restano invece incertezze circa il perimetro delle attività che un ente deve svolgere affinché possa essere riconosciuto ai fini sportivi.

La domanda alla quale occorre rispondere è se ai fini dell’iscrizione al RASD e del relativo riconoscimento sportivo occorra o meno svolgere sia attività sportive (intese in senso agonistico) che quelle didattiche. Sul punto, la precedente disciplina era foriera di incertezze tanto è vero che all’interno dello stesso CONI sembrano emergere due contrastanti orientamenti: mentre il Collegio di Garanzia del CONI con la decisione delle Sezioni Unite del 29 marzo 2021 n. 29, ha specificato che i sodalizi sportivi dilettantistici, al fine di ottenere l’iscrizione nel registro CONI devono svolgere sia attività sportiva che didattica, il CONI con la delibera n. 1701 del 16 dicembre 2021 ha stabilito che le due attività sono tra loro alternative.

L’incertezza generata dalla precedente disciplina sembra riproporsi nella nuova legislazione a causa della terminologia utilizzata dal legislatore in sede di riforma con riferimento alle declinazioni delle attività (sportiva, didattica, formativa) che l’ente deve svolgere. Con particolare riferimento alle attività che le associazioni o società sportive dilettantistiche debbono svolgere ai fini del riconoscimento, da un lato, il legislatore della riforma utilizzando l’espressione “nonché” (art. 2, lett. a) del D.lgs. n. 36/2021) stabilisce che le ASD e SSD debbono svolgere “*attività sportiva, nonché la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva dilettantistica*”, dall’altro lato, invece, utilizza l’espressione opposta “compresa” (art. 2 lett. gg del D.lgs. n. 36/2021; art. 7 del d D.lgs. n.; art. 5 del regolamento del nuovo registro), stabilendo che i medesimi enti svolgano “*attività sportiva, compresa l'attività didattica e formativa*”.

La soluzione all’interrogativo se le attività didattiche e di formazione debbano essere ricomprese nel concetto di attività sportiva o considerate alternative ad essa assume una valenza determinate, posto che è finalizzata a risolvere la questioni relative alle attività che il sodalizio sportivo dilettantistico deve svolgere al fine di ottenere e mantenere l’iscrizione al registro, condizione questa essenziale, tra le altre, per godere delle importanti agevolazioni, fiscali e non, previste per il settore.

A tal fine, può essere utile richiamare il citato orientamento assunto dal CONI, il quale con la delibera n. 1701 del 16 dicembre 2021, ha stabilito che “*le attività sportive e dilettantistiche inserite al Registro Nazionale del CONI siano considerate, anche alternativamente, ai fini della regolare iscrizione*[[95]](#footnote-95)”.

Con argomentazioni di tenore logico-pratico, potrebbe sostenersi che, qualora si escludesse dal concetto di attività sportiva quelle didattiche e formative, si arriverebbe al paradosso di dover escludere tutte quelle entità sportive che svolgono esclusivamente un’attività agonistica, quale può essere il caso di una squadra di calcio, senza gestire un’attività didattica, quale può essere una scuola di calcio. Allo stesso modo, qualora venisse accolta un’interpretazione restrittiva occorrerebbe escludere tutte le palestre tradizionali che di regola svolgono corsi sportivi senza partecipare a nessuna gara.

A noi pare che l’adesione ad un’interpretazione più estensiva, che comprenda nell’attività sportiva quelle di carattere teorico, didattico e formative, sia più in linea con l’espresso ampliamento della nozione di sport nonché rispettosa dello spirito della riforma tendente a riconoscere il valore culturale, educativo e sociale dell’attività sportiva, quale strumento di miglioramento della qualità della vita e di tutela della salute. L’adesione ad una definizione inclusiva, in cui l’attività sportiva e quella didattica siano considerate alternative, risponde inoltre alle istanze di autonomia dell’attività agonistica e competitiva rispetto ad altre forme di esercizio della pratica sportiva.

Del resto, si ribadisce, l’amplia formulazione del concetto di “sport” autorizza a ritenere che l’attività sportiva dilettantistica debba intendersi, appunto, in senso ampio e comprensivo, quindi, di attività sportiva (agonistica) e/o di insegnamento e didattica quale aspetto propedeutico alla competizione.

D’altronde, anche il riferimento alle attività di preparazione e l’assistenza all’attività sportiva dilettantistica propendendo per l’inclusione anche dei soggetti che hanno da sempre svolto esclusivamente o in via principale attività “didattica” (si pensi, *in primis*, al fitness o all’insegnamento natatorio senza squadre agonistiche).

In tal senso depone, altresì, la formula dell’art. 5 del nuovo regolamento sulla disciplina sulla tenuta, conservazione e gestione del registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche, nella parte in cui disponendo che gli enti sportivi debbano comunicare entro 180 giorni “*l’avvio di almeno un’attività sportiva o didattica o formativa*”, di fatto ritiene sufficiente ai fini dell’iscrizione lo svolgimento di almeno una di tale attività considerandole, quindi, alternative tra loro.

Lo stesso art. 38, comma 1-*bis*, del D.lgs. n. 36/2021, disponendo che appartengono all’area del dilettantismo tutti gli enti sportivi “(…) *senza distinzioni tra attività agonistica, didattica, formativa, fisica o motoria*”, non fa altro che confermare l’alternatività tra siffatte attività.

In conclusione, nell’auspicio di un intervento risolutore, è da ritenere che il legislatore con la riforma dello sport abbia voluto chiaramente prevedere (e confermare), quale criterio ai fini dell’iscrizione, lo svolgimento di attività sportiva da intendersi anche come pratica dell’insegnamento e della formazione della disciplina.

Chiarito ciò, non resta che definire i concetti di attività sportiva, didattica e formativa.

Iniziamo col dire che, ai fini dell’iscrizione al RASD e del relativo riconoscimento, l’attività da svolgere deve rientrare, innanzitutto, nell’ampia nozione di “sport” dettata dalla più volte citata riforma dello sport, per cui l’ulteriore precisazione con la quale si dispone che l’oggetto sociale deve riguardare “*attività sportive dilettantistiche, ivi comprese la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva dilettantistica*”, appare per lo più una declinazione del concetto generale di sport.

A tal fine, in assenza di una definizione legislativa analoga a quella relativa al concetto di sport, è utile partire dalle nozioni i concetti di attività sportiva, didattica e formativa contenute nel più volte citato regolamento di funzionamento del Registro Coni 2.0.

Secondo l’art. 2 del regolamento di funzionamento del Registro Coni 2.0:

* 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*”;
* 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 sportivo di affiliazione. Ogni evento didattico è contraddistinto da un codice identificativo univoco*”;
* 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 identificativo univoco*”.

Sulla scorta delle sopra citate definizioni si evince che con l’espressione “attività sportiva” si vuole essenzialmente far riferimento alle attività agonistiche o competitive che comportano lo svolgimento di eventi sportivi (competizioni, esibizioni, saggi, manifestazioni, campionati, tornei ecc.).

Con l’espressione “attività didattica”, invece, si vuole far riferimento all’attività motoria di base e agli allenamenti in qualunque forma (corsi di avviamento, corsi sportivi di corsi di fitness, danza o altre discipline ecc.), mentre con “attività formativa” si vuole intendere la formazione teorica e non degli sportivi e dei tecnici, le attività divulgative all’esterno ecc, e può riguardare argomenti pertinenti la tecnica e l’ordinamento sportivo.

La recente riforma dello sport, da un lato, ha confermato il nucleo fondamentale dei concetti espressi nel citato regolamento di funzionamento del registro 2.0 del Coni, dall’altro lato, ha sostanzialmente ampliato il perimetro di riferimento delle attività in parola, disponendo all’art. 2 del regolamento di funzionamento del RASD che:

* con “attività sportiva” si intende“*l’organizzazione, da parte di un ente sportivo dilettantistico, e/o la sua partecipazione a competizioni sportive territoriali, nazionali ed internazionali, indette da enti sportivi dilettantistici iscritti al Registro oppure approvate e/o indette dall’Organismo sportivo che ha proceduto al riconoscimento ai fini sportivi e all’affiliazione dell’ente sportivo dilettantistico e ne riconosce i risultati*”;
* con “attività didattica” si intende “*l’organizzazione e/o la partecipazione a corsi di avviamento allo sport e alla pratica della disciplina sportiva organizzati da ente sportivo dilettantistico iscritto al Registro e/o dall’Organismo sportivo o dall’ente sportivo dilettantistico ad esso affiliato purché in possesso dei requisiti tecnici e organizzativi e delle competenze necessari per l’organizzazione dei corsi e/, definiti e richiesti nei regolamenti dell’Organismo sportivo che l’ha riconosciuto ai fini sportivi e per attività dallo stesso riconosciute, a condizione che gli istruttori siano in possesso delle competenze tecniche e professionali richieste per quella specifica disciplina sportiva per la quale svolgono l’attività didattica*”.
* con “attività formativa” si intende “*le iniziative finalizzate alla formazione e all’aggiornamento dei tesserati dell’Organismo sportivo che ha affiliato e riconosciuto ai fini sportivi l’ente sportivo dilettantistico, incluse le attività di divulgazione dei valori dello sport quale strumento di miglioramento della vita e della salute, nonché mezzo di educazione e di sviluppo sociale, con particolare attenzione a temi come la tecnica della*
* disciplina *sportiva, i controlli sanitari, le norme di sicurezza dei tesserati e l’ordinamento sportivo. Le attività formative possono essere organizzate direttamente dall’Organismo sportivo o dallo stesso ente sportivo dilettantistico purché in possesso dei requisiti tecnici e organizzativi definiti e delle competenze decisi e richiesti nei regolamenti dell’Organismo sportivo che l’ha affiliato e riconosciuto ai fini sportivi e devono essere condotte da docenti in possesso di specifiche competenze tecniche e professionali”*.

Come è facile rilevare da una sommaria ricognizione delle disposizioni regolamentari, le definizioni di attività sportive, didattiche e formative hanno dovuto tener conto del nuovo concetto di sport e dell’ampliamento del novero dei soggetti che possono essere riconosciuti ai fini sportivi, tanto è vero che, rispetto all’analoga definizione indicata nel registro di funzionamento del registro 2.0 del Coni, in questo caso è considerata attività sportiva anche l’organizzazione di competizioni da parte di enti non appartenenti agli organismi sportivi (FSN, DSA o EPS).

Nel caso delle attività didattiche, invece, l’ampliamento delle fattispecie assimilabili deve fare il conto con l’espressa richiesta dei requisiti tecnici e organizzativi e delle competenze necessari per l’organizzazione dei corsi precedentemente non esplicitamente previsti.

Contrariamente al caso delle attività sportive e didattiche, nel caso dell’attività formativa il tenore letterale del disposto regolamentare sembra in parte restringere il campo applicativo ai soli soggetti “tesserati”, intendendo con esso riferirsi alle persone fisiche che instaurano un rapporto con l’organismo sportivo (c.d. tesseramento).

Infatti, mentre il regolamento di funzionamento del Registro Coni 2.0 considera formative anche le attività rivolte “*ai non tesserati*”, il regolamento di funzionamento del RASD fa espresso riferimento ai soli tesserati.

A questo punto, una volta delineati i concetti di attività sportiva, didattica e formativa, occorre approfondire gli ulteriori aspetti richiesti dalla normativa di settore.

Con la riforma dello sport, sono stati, infatti, introdotti due elementi di novità che dovranno essere accolti nei nuovi statuti: l’esercizio delle attività in maniera “stabile e principale” nonché la gestione delle attività che si affianca all’organizzazione delle stesse attività sportive.

Sul punto, la precedente disposizione contenuta nell’articolo 90, comma 18, L. 289/2002, oggi abrogato dalla riforma dello sport, richiedeva la previsione della sola “*organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l’attività’ didattica*”.

In quella attuale, invece, l’esercizio dell’attività sportiva deve avvenire in via stabile e principale e deve prevedere non solo l’organizzazione ma anche la gestione di attività sportive dilettantistiche.

Il concetto della gestione dell’attività sportiva dilettantistica va considerato come attività ulteriore e diversa rispetto alla mera organizzazione.

In linea generale l’organizzazione e la gestione sono due facce della stessa medaglia: si tratta di due attività complementari, entrambe con lo scopo di valorizzare le risorse.

Occorre, poi, che l’esercizio dell’attività sportiva sia stabile ovvero che venga esercitata nel tempo senza subire significativi cambiamenti, e “principale” ovvero che l’attività debba essere svolta in maniera prevalente rispetto alle altre.

La previsione di un’attività principale si coniuga con la possibilità offerta dalla riforma dello sport di svolgere attività che abbiano carattere secondario e strumentale rispetto alle attività istituzionali. Sono strumentali le attività che l’ente svolge per la realizzazione in via esclusiva delle attività sportive e secondarie quelle diverse dalle sportive. Tali attività non possono, comunque, superare i limiti che verranno imposti da un apposito decreto che dovrà essere emesso dal Presidente del Consiglio dei ministri o dall’Autorità politica da esso delegata in materia di sport, di concerto con il Ministro dell’economia e delle finanze. Il superamento dei limiti che verranno imposti per più di due esercizi consecutivi comporta la perdita della qualifica sportiva e la cancellazione d’ufficio dal RASD.

Il requisito dell’esercizio in via principale dell’attività dilettantistica non è, invece, richiesto per gli enti del Terzo settore iscritti al Registro unico del terzo settore. In questo caso, per espressa previsione legislativa, prevalgono, in forza della loro peculiarità e meritevolezza, le previsioni del Codice del Terzo settore, per cui l’ente non dovrà necessariamente svolgere in via prevalente attività sportive dilettantistiche, potendo svolgere anche le ulteriori attività di interesse generale indicate all’art. 5, primo comma, del D.lgs. n. 117 del 2017. Chiaramente, in questi casi occorrerà svolgere un’attenta valutazione di convenienza a richiedere l’iscrizione al RUNTS oltre a quella del RASD, dovendosi nel caso di specie effettuare una comparazione tra le:

* agevolazioni previste per i soli enti sportivi dilettantistici iscritti al RASD;
* agevolazioni riconosciute agli enti sportivi dilettantistici qualificabili come ETS ed iscritti sia nel RUNTS che nel RASD;
* agevolazioni di cui gli ETS non potrebbero godere per esplicita esclusione normativa (vedi le disposizioni contenute nell’[art. 148](https://home.ilfisco.it/perl/public_wkilogin.pl?AUTH=dcf72aad900501fd709d3cf9288e4d53;SSCKEY=816e4def012f864a-66100007fff8b360f20;OPERA=90;REDIR=fol-new.pl%3Flog-ssckey%3D816e4def012f864a-66100007fff8b360f20%3Blog-ckey%3D%252412631906%3Bcmd-doc%3D160899%2520anno_art%25280%253A1%252A%252A%2529%2520anno_provv%25280%253A1%252A%2529%2520id_doc%25282%253A1%252A%2529%2520id_prov_%25282%253A1%252A%2529%2520tip_doc%25280%253A1%252A%2529%2520tipo_prov_%25280%253A1%252A%2529%2520%255B0%255D) del TUIR).

1. (Segue…) la possibilità di svolgere attività secondarie e strumentali accanto all’attività principale

Come anticipato, con la riforma dello sport viene espressamente previsto che gli Enti sportivi dilettantistici possono esercitare attività diverse dall’esercizio in via stabile e principale dell’organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche, a condizione che:

* l’atto costitutivo o lo statuto lo consentano;
* abbiano carattere secondario e strumentale rispetto alle attività istituzionali, secondo criteri e limiti[[96]](#footnote-96) definiti con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri o dall’Autorità politica da esso delegata in materia di sport, di concerto con il Ministro dell’economia e delle finanze. A tale ultimo fine, viene espressamente previsto che il mancato rispetto per due esercizi consecutivi dei criteri che verranno stabilito con il citato decreto comporta la cancellazione d’ufficio dal RASD.

Nell’ambito della categoria delle attività secondarie e strumentali possono essere collocate sicuramente le attività di vendita di materiale sportivo, il noleggio di attrezzature indispensabili per l’esercizio dell’attività sportiva (es. mazze da golf), il noleggio degli impianti sportivi (es. campo da golf) ecc.. L’ampia formulazione della norma consente di ricomprendere - secondo i criteri e i limiti fissati da un decreto di prossima emanazione – nella categoria anche la somministrazione di alimenti e bevande che, pur non rientrando nella nozione di sport, possono essere considerate strumentali al finanziamento dell’ente per il perseguimento delle proprie finalità istituzionali. Trattasi, sostanzialmente, di tutte quelle attività che i sodalizi sportivi utilizzano per finanziare l’attività sportiva.

Inoltre, considerato che i proventi derivanti dalla gestione di impianti e strutture sportive vengono espressamente esclusi dal computo dei criteri e dei limiti da definire con il sopra citato decreto, si potrebbe ritenere che la mera gestione di un impianto sportivo attraverso l’affitto degli spazi ad altre associazioni sportive o l’incasso delle somme versate da coloro che accedono all’impianto stesso per l’utilizzo (si pensi a coloro che accedono in una piscina per nuotare liberamente o a coloro che accedono in una sala pesi di una palestra), senza lo svolgimento di alcuna attività formativa all’interno dell’impianto (come può essere l’attivazione di specifici corsi di discipline sportive riconosciute dal Coni), possa escludere il riconosciuto sportivo dell’ente e, per l’effetto, impedire l’iscrizione al RASD, con conseguente perdita, per tale tipo di attività, di qualsiasi agevolazione fiscale.

1. L’assenza di fini di lucro ed il divieto di distribuzione degli utili. La devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento

Uno degli elementi caratterizzanti le associazioni e le società sportive dilettantistiche è rappresentato dall’assenza dello scopo di lucro, che si traduce nell’obbligo di destinazione esclusiva delle risorse finanziarie e strumentali dell’ente sportivo al perseguimento degli scopi istituzionali, come esplicitato nell’art. 8, comma 1 del D.lgs. n. 36 del 2021 che recita: “*le associazioni e le società sportive dilettantistiche destinano eventuali utili ed avanzi di gestione allo svolgimento dell’attività statutaria o all’incremento del proprio patrimonio*”.

La speciale normativa ricalca sostanzialmente quanto analogamente previsto per le imprese sociali dal D.lgs. n. 112/2017, vietando altresì la distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominati, a soci o associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di qualsiasi altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto.

A tal proposito, l’art. 8, comma 2, del citato D.lgs. n. 36/2021, richiama espressamente la disciplina di cui all’art. 3, comma 2, ultimo periodo, del D.lgs. 3 luglio 2017, n. 112, che contiene una precisa elencazione dei casi nei quali certamente si considera realizzata una simile fattispecie[[97]](#footnote-97).

Quest’ultima disposizione costituisce essenzialmente una sorta di tipizzazione, non esaustiva, delle fattispecie di distribuzione indiretta di utili e, come tali, vietate.

Vengono di seguito illustrate le singole fattispecie di distribuzione indiretta di utili vietate

Innanzitutto, si considera distribuzione indiretta di utili “*la corresponsione ad amministratori, sindaci e a chiunque rivesta cariche sociali di compensi individuali non proporzionati all’attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze o comunque superiori a quelli previsti in enti che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni*”.

È altresì vietata “*la corresponsione ai lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni o compensi superiori del quaranta per cento rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi di cui all'articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81, salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività*” sportive dilettantistiche[[98]](#footnote-98)*.*

Su quest’ultima fattispecie, è intervenuto il Ministero del lavoro e delle politiche sociali che con la nota n. 2088 del 27 febbraio 2020, fornendo una serie di chiarimenti che, pur riferendosi all’art. 8, comma 3, lett. b) del Codice del terzo settore (D.L.gs. n. 117/2017), si ritengono applicabili al caso in questione, in quanto trattano la stessa fattispecie seppur inserita in due diversi *corpus* normativi.

Innanzitutto, viene chiarito che per espressa previsione del legislatore il limite predetto può essere superato, senza che si integri la violazione del divieto di distribuzione indiretta di utili, in presenza di comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle seguenti attività di interesse generale: interventi e prestazioni sanitarie; formazione universitaria e post-universitaria; ricerca scientifica di particolare interesse sociale.

Secondo la nota ministeriale, ai fini della derogabilità del vincolo occorre che le condizioni previste dal legislatore siano tra loro legate da un logico e coerente nesso eziologico, che ricorre in tutte quelle ipotesi nelle quali solo il superamento del tetto retributivo rende possibile all’ente sportivo l’acquisizione di una professionalità da ritenere oggettivamente necessaria ai fini dell’implementazione delle specifiche attività sportive, senza le quali non sarebbe possibile lo svolgimento delle attività medesime. Viene altresì precisato come la norma esiga la sussistenza di un nesso tra le professionalità che si intendono acquisire e l’esercizio dell’attività sportiva, da leggersi nei termini della funzionalizzazione delle specifiche competenze professionali allo sviluppo dell’oggetto sociale.

Il superamento del tetto sarà quindi legittimo allorquando le professionalità da contrattualizzare siano necessariamente funzionali all’esercizio di tale attività, sia direttamente attraverso le prestazioni da svolgersi nello specifico settore di attività, che indirettamente attraverso prestazioni parimenti connotate dall’elevato profilo di professionalità che siano comunque necessarie, in presenza della particolare complessità del modello organizzativo dell’ente, ai fini dell’efficace coordinamento dell’attività medesima, e senza le quali, pertanto, si genererebbe un pregiudizio alle attività sportive dilettantistiche.

Richiedendo esplicitamente le “*comprovate esigenze*”, il Ministero ritiene che la norma esiga che il rapporto di necessaria causalità dovrà essere, appunto, comprovato da adeguata documentazione, che può essere ravvisata, ad esempio, dal *curriculum* del lavoratore e dalla relativa deliberazione assunta dal competente organo sociale, che dovrà contenere un esaustivo e logico sviluppo del percorso motivazionale alla base della costituzione del rapporto di lavoro, che dovrà essere particolarmente stringente nella rappresentazione del nesso teleologico sopra descritto, specialmente nell’ipotesi di funzionalizzazione indiretta.

Con riguardo ai valori da prendere in considerazione ai fini del rispetto del rapporto percentuale di cui all’articolo in esame, la nota chiarisce, in primo luogo, che la contrattazione collettiva ivi richiamata costituisce il *benchmark* di riferimento ai fini della corretta applicazione della stessa disposizione, anche con riferimento al lavoro autonomo, ivi comprese le collaborazioni coordinate e continuative.

Per altro verso, per il Ministero poiché le norme in questione fanno riferimento ai contratti collettivi di cui all’articolo 51 del D.lgs. n.81/2015, i valori della retribuzione da prendere in considerazione saranno quelli scaturenti dai diversi livelli della contrattazione collettiva (nazionale, territoriale o aziendale). In particolare, stante il generico riferimento della norma al concetto di retribuzione, esso ritiene che debba essere presa a riferimento a tal fine anche la parte variabile della retribuzione, purché prevista nei contratti collettivi di cui all’articolo 51 del D.lgs. n.81/2015.

Infine, è interessante notare che secondo l’orientamento ministeriale sotto il profilo procedimentale la disposizione in commento, a differenza dell’analoga formula contenuta nell’art. 10 del D.lgs. n. 460/1997, che l’Amministrazione finanziaria considera di natura antielusiva, ha natura civilistica e, per l’effetto, esclude la possibilità di applicare alla medesima la richiesta di disapplicazione.

Andando avanti, la disposizione in commento considera distribuzione indiretta di utili:

* “*la remunerazione degli strumenti finanziari diversi dalle azioni o quote, a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, in misura superiore a due punti rispetto al limite massimo previsto per la distribuzione di dividendi* “;
* “*l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale*”;
* *“le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, a condizioni più favorevoli di quelle di mercato, a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti gli organi amministrativi e di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado ed ai loro affini entro il secondo grado, nonché alle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate, esclusivamente in ragione della loro qualità, salvo che tali cessioni o prestazioni non costituiscano l'oggetto dell'attività*” sportiva dilettantistica.
* *“la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di quattro punti al tasso annuo di riferimento. Il predetto limite può essere aggiornato con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze*”.

Per le società cooperative è prevista una esplicita norma di salvaguardia per i ristori. Infatti, al fine di evitare un’equiparazione con le fattispecie di distribuzione indiretta di utili, viene fatto rimando all’art. 3, comma 2-*bis*, del D.lgs. n. 112 del 2017, in base al quale “*non si considera distribuzione, neanche indiretta, di utili ed avanzi di gestione la ripartizione ai soci di ristorni correlati ad attività di interesse generale di cui all'articolo 2, effettuata ai sensi dell'art. 2545-sexies del codice civile e nel rispetto di condizioni e limiti stabiliti dalla legge o dallo statuto, da imprese sociali costituite in forma di società cooperativa, a condizione che lo statuto o l'atto costitutivo indichi i criteri di ripartizione dei ristorni ai soci proporzionalmente alla quantità e alla qualità degli scambi mutualistici e che si registri un avanzo della gestione mutualistica*”.

Su quest’ultimo punto, la normativa non sembra allineata con quella di natura tributaria. Ci riferiamo in particolare all’art. 148 del TUIR che vieta la distribuzione degli utili o avanzi di gestione affinché si possa usufruire della decommercializzazione dei corrispettivi specifici, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge. Tale norma potrebbe porsi in contrasto con le novità introdotte dall’art. 8, D.lgs. n. 36/2021, soprattutto con riferimento alle società sportive dilettantistiche.

Il divieto di distribuzione degli utili va letto in combinazione con l’obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni sportive.

Dal combinato disposto delle corrispondenti disposizioni si evince che la norma mira a evitare che il patrimonio delle società e delle associazioni sportive venga artatamente utilizzato per scopi differenti da quelli ai quali dovrebbe essere destinato.

Un’attenzione maggiore nella formulazione della clausola viene richiesta nel caso in cui la devoluzione del patrimonio riguardi gli ETS. Essendo richiesto il rispetto di entrambe le normative, lo statuto della ASD/ETS dovrà tenere nella debita considerazione sia la disciplina sportiva, che prescrive la devoluzione del patrimonio ai fini sportivi, sia quella del Terzo settore, che invece impone la devoluzione a favore di enti del Terzo settore. È evidente che, in quest’ipotesi, al fine di coniugare entrambe le prescrizioni ed escludere un contrasto normativo, sarà opportuno prevedere che la devoluzione del patrimonio sia effettuata, appunto, a favore di altri enti del Terzo settore aventi analoghe finalità sportive.

1. Le incompatibilità

Ai sensi dell’art. 11 del D.lgs. n. 36/2021 è fatto espressamente divieto agli amministratori delle associazioni e società sportive dilettantistiche di ricoprire qualsiasi carica in altre società o associazioni sportive dilettantistiche nell’ambito della medesima Federazione sportiva nazionale, Disciplina sportiva associata o Ente di promozione sportiva riconosciuti dal CONI e, ove paralimpici, riconosciuti dal CIP.

Pur trattandosi di un requisito già inserito nella precedente disciplina, nella nuova normativa il divieto viene declinato dal legislatore della riforma con una formulazione diversa e più restrittiva. Infatti, mentre nella disciplina previgente era 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 riconosciute dal CONI, ovvero nell’ambito della medesima disciplina facente capo ad un ente di promozione sportiva, nell’attuale formulazione il divieto è esteso a “*qualsiasi carica*. In tal modo, il divieto interesserà non solo la carica di amministratore bensì ogni tipo di carica, compresa ad esempio quella di tecnico, pur limitando tale incompatibilità solo ai casi in cui le ASD o SSD siano affiliate alla medesima FSN, DSA o EPS.

Ciò stante, a differenza del precedente quadro regolatorio, sarà ora possibile, per un soggetto che ricopra la carica di amministratore in una ASD o SSD affiliata a una FSN o DSA, assumere anche la carica di consigliere in una ASD o SSD che svolga la medesima attività sportiva, purché affiliata per esempio ad un EPS.

1. I locali utilizzabili

L’art. 7-*bis* del D.lgs. n. 36 del 2021 esprime il c.d. principio di “indifferenza urbanistica” per cui “*le sedi delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche in cui si svolgono le relative attività statutarie, purché non di tipo produttivo, sono compatibili con tutte le destinazioni d'uso omogenee previste dal decreto del Ministro per i lavori pubblici 2 aprile 1968, n. 1444, indipendentemente dalla destinazione urbanistica*”, in analogia alla norma prevista per gli enti del Terzo settore (articolo 71, comma 1, del D.Lgs. n. 117 del 2017).

In questo modo si consente lo svolgimento delle attività istituzionali presso la propria sede, indipendentemente dalla destinazione urbanistica dei locali stessi e a prescindere dalla destinazione d’uso edilizio impresso specificamente e funzionalmente all’area interessata - naturalmente tali attività sono esclusivamente di tipo istituzionale e non hanno carattere produttivo -, proprio in considerazione della meritevolezza delle finalità perseguite dagli enti sportivi dilettantistici.

# 3. Gli adempimenti delle associazioni sportive dilettantistiche

1. La costituzione dell’associazione riconosciuta e la conformità degli statuti

Come anticipato, l’associazione riconosciuta deve essere costituita mediante un atto pubblico redatto da un notaio.

Di solito, in tale occasione si redigono due documenti: l’atto costitutivo e lo statuto.

L’atto costitutivo è l’accordo contrattuale mediante il quale più soggetti decidono, appunto, di costituire l’associazione. Solitamente l’atto costitutivo, oltre alla manifestazione della volontà dei fondatori di dar vita all’ente, contiene le seguenti informazioni:

* data e luogo di costituzione;
* dati identificativi dei fondatori: nome, cognome, residenza e codice fiscale dei soci fondatori;
* denominazione dell’organizzazione, con l’indicazione della finalità sportiva dilettantistica;
* la sede legale;
* finalità e azioni che l’associazione si propone di compiere;
* composizione del Consiglio Direttivo.

L’atto costitutivo deve essere sottoscritto da tutti i soci presenti al momento della stipula.

Accanto all’atto costitutivo occorre redigere lo statuto che di norma è allegato al primo.

Trattasi in generale del documento che riporta le regole che disciplinano lo svolgimento dell’attività, la composizione, il funzionamento e i poteri degli organi, la struttura dei diritti e dei doveri degli associati, la gestione patrimoniale ecc.. Di regola lo statuto contiene:

* il nome dell’associazione, con l’indicazione della finalità sportiva dilettantistica;
* la sede legale;
* finalità dell’associazione (ed eventualmente attività previste per realizzarle);
* il patrimonio;
* l’oggetto sociale;
* le norme sull’ordinamento interno;
* le norme sull’amministrazione;
* le condizioni per associarsi ed i diritti e doveri degli associati;
* le norme relative all’estinzione dell’ente;
* le norme relative alla devoluzione del patrimonio residuo;
* qualora l’ente intendesse affiliarsi agli organismi sportivi, l’obbligo di osservare le disposizioni del CONI e i regolamenti emanati dagli stessi organismi sportivi.

Anche lo statuto deve essere firmato da tutti i soci presenti al momento della stipula.

Ai fini del riconoscimento sportivo, si rammenta, l’atto costitutivo e lo statuto devono, in ogni caso, adeguarsi alle previsioni di cui agli artt. 7 e 8, del D.lgs. n. 36 del 2021, per cui il contenuto sopra illustrato deve essere integrato dai dati indicati ivi menzionati. Sul punto si rimanda a quanto ampiamente indicato nell’apposito paragrafo.

A questo punto, come anticipato, ai fini del riconoscimento giuridico dell’associazione la normativa consente di percorrere alternativamente tre diverse procedure.

La procedura ordinaria è disciplinata in generale dal decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361, “*Regolamento recante norme per la semplificazione dei procedimenti di riconoscimento di persone giuridiche private e di approvazione delle modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto*”, che prevede l’iscrizione negli appositi registri tenuti dalle prefetture o dalle regioni/province autonome competenti.

Ai fini del riconoscimento della personalità giuridica, i rappresentanti dell’associazione devono presentare la prescritta domanda alla prefettura nella cui provincia è stabilita la sede dell’ente. Alla domanda i richiedenti allegano copia autentica dell’atto costitutivo e dello statuto.

Ai fini del riconoscimento è necessario altresì che siano soddisfatte le condizioni previste da norme di legge o di regolamento per la costituzione dell’ente, che lo scopo sia possibile e lecito e che il patrimonio risulti adeguato alla realizzazione dello scopo. La consistenza del patrimonio deve essere dimostrata da idonea documentazione allegata alla domanda.

Nello specifico ai fini del riconoscimento è richiesta la seguente documentazione:

* domanda in bollo da € 16.00 (fatte salve le esenzioni di legge per le ONLUS-Enti di volontariato);
* due copie, di cui una autentica, dell’atto costitutivo e dello statuto, redatti per atto pubblico;
* una relazione illustrativa sull’attività svolta e/o su quella che si intenderà svolgere, debitamente sottoscritta dal legale rappresentante dell’ente;
* una relazione sulla situazione economico-finanziaria dell’ente, sottoscritta dal legale rappresentante, corredata da una perizia giurata di parte qualora l’ente sia in possesso di beni immobili, nonché da una certificazione bancaria comprovante l’esistenza, in capo all'ente stesso, di un patrimonio mobiliare;
* copia dei bilanci preventivi e dei conti consuntivi approvati nell’ultimo triennio o nel periodo intercorrente tra la costituzione e la richiesta di riconoscimento;
* elenco dei componenti gli organi direttivi dell’ente ed indicazione del numero degli associati, sottoscritto dal legale rappresentante.

Le associazioni che operano nelle materie attribuite alla competenza delle regioni e le cui finalità statutarie si esauriscono nell’ambito di una sola regione, presentano la domanda per il riconoscimento alla regione di competenza acquisendo la personalità giuridica con l’iscrizione nel registro delle persone giuridiche istituito presso la stessa regione[[99]](#footnote-99).

Per i sodalizi sportivi la nuova riforma dello sport prevede che le associazioni dilettantistiche possono, in deroga al decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361, acquistare la personalità giuridica mediante l’iscrizione nel RASD.

Con la domanda di iscrizione al RASD, infatti, può essere presentata l’istanza di riconoscimento della personalità giuridica nel rispetto di quanto previsto dall’art. 14, D.lgs. n. 39/2021, con le modalità indicate dal Dipartimento per lo Sport all’art. 11 del Regolamento contenete la “*disciplina sulla tenuta, conservazione e gestione del registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche*”.

Nella specie, sul punto il sopra citato regolamento stabilisce che ai fini del riconoscimento l’associazione debba presentare i seguenti ulteriori (rispetto a quelli occorrenti per l’iscrizione al RASD) documenti:

* il rendiconto economico finanziario o, in alternativa, il bilancio di esercizio approvato dall’assemblea e il relativo verbale;
* entro trenta giorni dalla relativa modifica, i verbali da cui risultano le deliberazioni che apportano modifiche statutarie con gli statuti modificati, salvo che l’adempimento sia a carico del notaio rogante;
* i verbali da cui risultano le deliberazioni che modificano la composizione degli organi statutari e i verbali da cui risultano le deliberazioni che modificano la sede legale, salvo che l’adempimento sia a carico del notaio rogante.

Inoltre, ai fini del riconoscimento è necessario che l’associazione possegga un patrimonio minimo di euro 10.000,00 – mentre per le associazioni del Terzo settore l’importo minimo è pari ad euro 15.000,00 – costituito da una somma liquida e disponibile oppure da beni diversi. In quest’ultimo caso è indispensabile che il valore degli eventuali beni risulti da una relazione giurata, allegata all’atto costitutivo.

Trattandosi di un’associazione che richiede il riconoscimento della personalità giuridica, la costituzione - in caso di associazione esistente si tratterà invece di modificazione dell’atto costitutivo e/o dello statuto - deve avvenire attraverso un atto pubblico rogato dal notaio, sul quale penderanno una serie di obblighi documentali e di verifica del rispetto dei requisiti richiesti dalla speciale normativa.

Infine, il codice del Terzo settore (D.lgs. 3 luglio 2017 , n. 117)ha previsto una specifica modalità per il conseguimento della personalità giuridica per le associazioni del Terzo settore, mediante l’iscrizione nel [registro unico nazionale del Terzo settore (RUNTS)](https://www.cantiereterzosettore.it/riforma/vita-associativa/runts-registro-unico-nazionale-del-terzo-settore) o comunque anche successivamente alla medesima iscrizione. Il nuovo procedimento elimina le discrezionalità presenti nella disciplina di cui al D.P.R. n. 361/00, garantendo uniformità di trattamento e accorciando i tempi previsti per l’ottenimento della personalità giuridica essendo sufficiente la verifica effettuata dal notaio.

Innanzitutto, per l’attribuzione della personalità giuridica è necessario che l’ente abbia un [patrimonio](https://www.cantiereterzosettore.it/riforma/amministrazione/patrimonio) minimo di 15.000 euro. Il patrimonio può essere costituito anche da beni diversi dal denaro: in questo caso, affinché tali beni concorrano alla formazione del patrimonio minimo, è necessario che il loro valore risulti da una relazione giurata di un revisore legale o di una società di revisione legale iscritti nell’apposito registro.

La procedura per l’acquisizione della personalità giuridica presso il RUNTS da partedell’associazione è la seguente:

* il notaio che ha ricevuto l’atto costitutivo di una associazione verifica la sussistenza delle condizioni previste dalla legge per la costituzione dell’ente, incluso il rispetto delle norme specifiche del Terzo settore e il patrimonio minimo necessario per acquisire la personalità giuridica (euro 15.000). Se il patrimonio è costituito da beni diversi dal denaro, il loro valore deve risultare da una relazione giurata, allegata all'atto costitutivo, di un revisore legale o di una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro. Per le associazioni già esistenti si rende altresì necessario alternativamente allegare documentazione comprovante la situazione patrimoniale dell’ente attraverso:
* la relazione giurata di un revisore legale o di una società di revisione iscritti nell’apposito registro;
* nel caso in cui l’ente si avvalga di un revisore legale esterno o quale componente dell’organo di controllo, una situazione patrimoniale, aggiornata a non più di 120 giorni antecedenti la presentazione dell’istanza, completa della relazione dell’organo di controllo o del revisore che ne attesta la corretta compilazione;
* all’esito di questi controlli il notaio, entro 20 giorni dal ricevimento, deposita gli atti presso l’ufficio competente del RUNTS con contestuale richiesta di iscrizione per gli enti che intendono iscriversi al registro unico o di acquisizione della personalità giuridica per gli Ets già iscritti;
* l’ufficio del registro unico nazionale del Terzo settore, verificata la regolarità formale della documentazione, entro 60 giorni iscrive l’ente nel registro stesso, dove è specificato il possesso della personalità giuridica.

Una volta iscritta, l’associazione acquista la personalità giuridica e, per l’effetto, essa diventa responsabile nei confronti dei terzi solo nei limiti del suo patrimonio ed i suoi rappresentanti godranno del privilegio dell’irresponsabilità patrimoniale per le obbligazioni contratte in nome e per conto dell’associazione stessa.

1. (Segue…) La costituzione dell’associazione non riconosciuta

Le associazioni non riconosciute, in linea generale, non sono soggette a specifici obblighi di forma, oltre a quelli previsti per l’apporto di particolari categorie di beni (ad esempio, beni immobili). In generale comunque non è precluso agli associati adottare appositamente la forma della scrittura privata autenticata o dell’atto pubblico che risultano oltretutto obbligatori, accanto a quella della scrittura privata registrata, unitamente ad altri presupposti e requisiti, ove l’associazione voglia godere dei particolari benefici previsti in generale per il c.d. Terzo settore.

L’obbligo dell’atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata è altresì imposto per il riconoscimento dell’ente ai fini sportivi dilettantistici.

Nel caso in cui non ci si rivolga al notaio[[100]](#footnote-100), gli adempimenti relativi alla registrazione della scrittura privata costitutiva dell’associazione devono essere eseguiti direttamente dall’ente. A tal proposito, occorre innanzitutto dotarsi del codice fiscale da richiedere all’Agenzia delle Entrate con le modalità descritte nel prossimo paragrafo, cui si rimanda per il dettaglio.

Una volta che viene attribuito il codice fiscale all’ASD, l’associazione dovrà, appunto, registrare l’atto costitutivo e lo statuto presso l’Agenzia delle Entrate attraverso la presentazione:

* del modello 69 debitamente compilato in duplice copia. Il modello è reperibile gratuitamente sul sito dell’Agenzia delle Entrate[[101]](#footnote-101);
* di due originali dell’atto da registrare o, in alternativa, un originale e una fotocopia;
* dei contrassegni telematici per il pagamento dell’imposta di bollo (ex marca da bollo), con data di emissione non successiva alla data di stipula, da applicare su ogni copia del contratto da registrare. L’importo dei contrassegni deve essere di 16 euro ogni 4 facciate scritte e, comunque, ogni 100 righe;
* di una copia del modello di versamento Mod. F24 attestante il versamento di euro 200,00 a titolo di imposta di registro.
* si una copia del codice fiscale dell’ASD;
* di una fotocopia di un documento valido del rappresentante dell’ASD o del delegato, in caso di delega.

Per il resto, avendo in comune una disciplina giuridica per lo più analoga a quella delle associazioni riconosciute (eccetto che per il riconoscimento della personalità giuridica), si rinvia al precedente paragrafo per gli adempimenti costitutivi.

1. Il codice fiscale, la Partita Iva e l’iscrizione al Repertorio economico amministrativo

Dopo la sua costituzione, l’associazione dovrà procedere alla richiesta di attribuzione del codice fiscale che rappresenta l’elemento identificativo dell’ente nei rapporti con i privati, gli enti e le amministrazioni pubbliche.

L’esecuzione delle più comuni attività di natura negoziale, come la conclusione di un contratto piuttosto che la richiesta di un finanziamento, o amministrativo, come il versamento delle imposte, richiede l’indicazione del codice fiscale del soggetto che la effettua.

Il codice fiscale dei soggetti diversi dalle persone fisiche è formato da 11 caratteri numerici, di cui i primi 7 individuano il contribuente attraverso un numero progressivo, i successivi 3 sono il codice identificativo dell’ufficio, l’ultimo è un carattere di controllo.

La richiesta di attribuzione del codice fiscale viene effettuata utilizzando il modello AA5/6 (“*domanda di attribuzione codice fiscale, comunicazione variazione dati, avvenuta fusione, concentrazione, trasformazione ed estinzione*”) reperibile gratuitamente sul sito dell’Agenzia delle Entrate[[102]](#footnote-102). Il modello deve essere compilato e sottoscritto dal legale rappresentante dell’associazione.

Il modello AA5/6 per la richiesta di attribuzione del codice fiscale può essere presentato:

* direttamente, in duplice esemplare, anche a mezzo di persona appositamente delegata, a un qualsiasi ufficio dell’Agenzia delle Entrate, indipendentemente dal domicilio fiscale del contribuente[[103]](#footnote-103);
* a mezzo servizio postale, in unica copia, mediante raccomandata. Il modello si considera presentato il giorno in cui risulta spedita la raccomandata.

La richiesta del codice fiscale è gratuita.

Ogni qual volta si verifica una variazione dei dati precedentemente comunicati con il modello AA5/6, occorre ripresentare un nuovo modello entro 30 giorni dalla data in cui si è verificata la variazione. Il nuovo modello può essere presentato anche in modalità telematica, diretta o tramite intermediari abilitati. Il modello si considera presentato nel giorno in cui si conclude la ricezione dei dati da parte dell’Agenzia delle Entrate, che comunica l’avvenuto ricevimento all’utente che ha effettuato l’invio.

Nel caso di comunicazioni di avvenuta estinzione, fusione, concentrazione, trasformazione la modalità telematica è obbligatoria.

Se l’associazione intende esercitare un’attività commerciale deve iscriversi al Repertorio Economico Amministrativo (REA)[[104]](#footnote-104) presso la Camera di Commercio e richiedere la partita Iva[[105]](#footnote-105) all’Agenzia delle Entrate.

In linea generale, la richiesta della partita Iva avviene attraverso la compilazione del modello di inizio attività [AA7/10](https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/schede/istanze/aa7_10/modello-aa7_10). Tuttavia, per presentare tale modello i contribuenti tenuti all’iscrizione nel Registro delle imprese o nel Registro delle notizie economiche e amministrative (Rea) devono avvalersi della Comunicazione Unica, anche nel caso in cui la dichiarazione anagrafica ai fini Iva sia l’unico adempimento da svolgere.

La Comunicazione Unica è una pratica informatica, ovvero un insieme di file costituito da un modello riassuntivo (contenente i dati del richiedente, l'oggetto della comunicazione ed il riepilogo delle richieste ai diversi enti), e da uno o più modelli diretti alle diverse Amministrazioni (Registro Imprese, Agenzia delle Entrate, INPS, INAIL, SUAP), che permette, appunto, di compilare il modello AA7/10.

1. Richiesta di iscrizione al registro CONI

Come anticipato, l’iscrizione al registro CONI è obbligatoria per tutti gli affiliati alle FSN, alle DSA e agli EPS.

Il registro è lo strumento che il CONI ha istituito per confermare definitivamente “*il riconoscimento ai fini sportivi*” alle associazioni/società sportive dilettantistiche affiliate alle Federazioni Sportive Nazionali, alle Discipline Sportive Associate ed agli Enti di Promozione Sportiva.

Rimandando a quanto precedentemente illustrato in ordine ai requisiti richiesti alle ASD e SSD ai fini dell’iscrizione, quest’ultima deve avvenire per il tramite degli organismi sportivi (FSN, DSA e EPS) cui gli enti sono affiliati, con modalità telematica sull’applicativo web messo a disposizione del CONI e secondo le specifiche tecniche da questo stabilite.

Per questo motivo, le associazioni e società dilettantistiche dovranno prima affiliarsi all’organismo sportivo e procedere successivamente all’iscrizione presso il Registro Coni.

L’iscrizione al registro CONI è contraddistinta da un numero identificativo, attribuito automaticamente dal programma di gestione al termine delle procedure di iscrizione.

Al termine della procedura viene generato il certificato di iscrizione.

L’iscrizione è correlata all’esistenza di un valido rapporto di affiliazione e si rinnova con la riaffiliazione all’organismo sportivo.

Il certificato di iscrizione al registro CONI attesta il riconoscimento ai fini sportivi.

L’iscrizione al registro ed il rinnovo annuale possono essere subordinati al versamento di una quota stabilita dal CONI.

1. L’iscrizione al Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche (RASD): requisiti e procedura

Come anticipato, per accedere a benefici e contributi pubblici statali in materia di sport, tutte le società e associazioni sportive dilettantistiche che effettivamente svolgono attività sportiva, compresa l’attività didattica e formativa, devono essere iscritte al RASD istituito presso il Dipartimento per lo Sport.

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

La normativa prevede due distinte procedure:

* l’una, riservata alle associazioni riconosciute dal CONI o CIP;
* l’altra, dedicata agli enti non riconosciuti dagli organismi sportivi.

Con riguardo al primo gruppo di soggetti, i requisiti per l’iscrizione sono riepilogati nell’art. 5 del Regolamento contenete la “*disciplina sulla tenuta, conservazione e gestione del registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche*” approvato con decreto del Capo del Dipartimento per lo Sport del 29 gennaio 2024.

Innanzitutto, le associazioni (riconosciute e non) debbono indicare nella denominazione sociale la finalità sportiva dilettantistica (la cui previsione deve essere inserita negli atti costitutivi e negli statuti) ed avere sede in uno degli Stati membri dell’Unione Europea o equiparati e abbiano almeno una sede operativa per gli adempimenti e procedimenti sportivi nel territorio italiano che risulti accessibile e idonea.

Trattandosi di enti riconosciuti dal CONI o CIP, devono aver istaurato un valido rapporto di affiliazione con una Federazione sportiva nazionale, una Disciplina sportiva associata o un Ente di promozione sportiva riconosciuto dal Comitato Olimpico Nazionale Italiano o con gli analoghi enti paralimpici, senza costituirne un’articolazione territoriale[[106]](#footnote-106), nonchè esercitare effettivamente una comprovata attività sportiva, attività didattica e/o formativa, tant’è che sono obbligati a trasmettere, entro 180 giorni dalla presentazione dell’istanza di iscrizione, una dichiarazione con cui si comunica l’avvio di almeno un’attività sportiva o didattica o formativa.

In secondo luogo, gli atti costitutivi e gli statuti dell’associazione devono essere conformi alla normativa in materia[[107]](#footnote-107) e prevedere:

* 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. Il requisito dell’esercizio in via principale dell’attività dilettantistica non è richiesto per gli enti del terzo settore iscritti al Registro unico del terzo settore;
* l’attribuzione della rappresentanza legale dell’associazione;
* l’assenza di fini di lucro ai sensi dell’articolo 8, D.lgs. n. 36/2021;
* 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;
* l’obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari;
* le modalità di scioglimento dell’associazione;
* l’obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni.

La speciale normativa richiede altresì che il numero minimo di tesserati atleti, fatta eccezione per la Federazione Medico Sportiva Italiana e la Federazione Italiana Cronometristi, nonché le figure tecniche devono essere coerenti con la disciplina sportiva praticata e, per gli enti sportivi dilettantistici affiliati, corrispondenti alle previsioni regolamentari dell’Organismo sportivo di affiliazione.

L’iscrizione è inibita alle associazioni di secondo livello od ad esse assimilate. Sul punto, il regolamento non contiene una definizione bensì si limita a fornire degli esempi collocando in tali figure le associazioni che:

* svolgono attività di affiliazione o aggregazione per conto di una Federazione sportiva nazionale, una Disciplina sportiva associata o un Ente di promozione sportiva (c.d. Organismi sportivi);
* organizzano attività sportiva, didattica e/o formativa in proprio o per conto dell’Organismo sportivo di affiliazione, ad eccezione dei casi di affidamento operativo temporaneo per singoli eventi la cui titolarità appartenga o sia riconosciuta dall’Organismo sportivo medesimo;
* esercitano attività amministrativo contabile, attività correlata alla giustizia sportiva o altra attività di puro servizio dell’Organismo sportivo di affiliazione.

Detto questo, occorre osservare che, nel caso delle associazioni affiliate agli Organismi sportivi, l’istanza di iscrizione non può essere presentata direttamente dall’associazione bensì deve essere inviata per il tramite della Federazione sportiva nazionale, Disciplina sportiva associata o Ente di promozione sportiva cui l’ente è affiliato.

Quindi, sotto il profilo procedurale, l’ente compila la domanda di iscrizione con la compilazione dell’apposito modulo reperibile all’indirizzo [www.sport.governo.it](http://www.sport.governo.it), e la invia, corredata della documentazione richiesta, per il tramite dell’Organismo sportivo cui è affiliato, al Dipartimento per lo Sport.

Alla domanda di iscrizione, infatti, occorre allegare la documentazione attestante:

* la ragione sociale o denominazione, la natura giuridica, il codice fiscale e l’eventuale partita IVA dell’associazione o società sportiva dilettantistica;
* l’atto costitutivo e lo statuto dell’associazione recante prova della registrazione presso l’Agenzia delle Entrate;
* i dati inerenti alla sede legale e i recapiti;
* la data di sottoscrizione dello statuto vigente;
* la dichiarazione contenente l’indicazione dell’oggetto sociale e le attività sportive, didattiche e formative;
* la dichiarazione contenente l’indicazione della composizione e della durata dell’organo amministrativo e delle generalità del legale rappresentante e degli amministratori;
* i dati dei tesserati;
* nel caso di Enti del Terzo Settore, l’iscrizione al Registro unico nazionale del terzo settore (RUNTS), da comprovare indicando il numero di repertorio.

A questo punto, l’Organismo sportivo di affiliazione, una volta effettuato il riconoscimento ai fini sportivi dell’ente sportivo dilettantistico, provvede tempestivamente all’inoltro della domanda di iscrizione, con modalità telematica sull’applicativo web messo a disposizione dal Dipartimento per lo Sport, previa verifica:

* della conformità dello statuto del richiedente ai principi previsti nel proprio statuto, approvato dal CONI o dal CIP, secondo le rispettive competenze, e
* della corrispondenza dei dati e dei documenti riferiti dall’ente sportivo dilettantistico rispetto ai requisiti richiesti dalla normativa.

Una differente procedura è prevista per quegli enti che praticano attività sportive non rientranti tra quelle svolte nell’ambito di una Federazione sportiva nazionale, Disciplina sportiva associata o di un Ente di promozione sportiva riconosciuti dal CONI o dal CIP.

In tale ipotesi, la procedura da seguire è la seguente[[108]](#footnote-108):

* i soggetti interessati devono presentare una domanda di riconoscimento della natura sportiva dell’attività svolta direttamente al Dipartimento per lo sport, a mezzo pec all’indirizzo [ufficiosport@pec.governo.it](mailto:ufficiosport@pec.governo.it), allegando il modulo scaricabile dal sito istituzionale del Dipartimento per lo sport, firmato dal rappresentante legale di ciascun ente, illustrando dettagliatamente l’attività svolta e tenendo presente la definizione di “sport” di cui al D.lgs. n. 36/2021: “*qualsiasi forma di attività fisica fondata sul rispetto di regole che, attraverso una partecipazione organizzata o non organizzata, ha per obiettivo l'espressione o il miglioramento della condizione fisica e psichica, lo sviluppo delle relazioni sociali o l'ottenimento di risultati in competizioni di tutti i livelli*”;
* il Dipartimento per lo sport, esaminata e verificata preliminarmente la documentazione ricevuta, sentito il CONI o il CIP per l’eventuale valutazione di possibili profili di carattere tecnico dell’attività, in caso di esito positivo riguardo alla natura sportiva dell’attività dichiarata, sottopone l’istanza all’Autorità politica delegata in materia di sport, per l’aggiornamento annuale dell’elenco delle attività sportive ulteriori rispetto a quelle riconosciute dal CONI e dal CIP, ai sensi di legge. In caso di esito negativo il Dipartimento ne dà notizia agli istanti, motivando il diniego;
* a seguito della pubblicazione sul sito istituzionale del Dipartimento per lo sport dell’elenco delle attività sportive di cui sopra, gli enti sportivi che svolgono dette attività potranno presentare direttamente domanda di iscrizione al RASD attraverso apposita procedura telematica, secondo le modalità indicate nel regolamento sulla tenuta e gestione del RASD stesso.

1. L’istituzione e conservazione dei libri sociali e delle scritture contabili

Innanzitutto, occorre rilevare che in linea generale, dal punto di vista civilistico, le associazioni non sono obbligate a tenere i libri sociali e contabili.

È da precisare che le associazioni sportive dilettantistiche, costituite in conformità a quanto disciplinato dal Libro I del Codice civile, sono obbligate alla tenuta dei libri sociali se previsti dallo statuto e, nel caso di esercizio anche di attività considerate commerciali, quelli obbligatoriamente previsti dalla normativa fiscale.

Rispetto alla prima categoria di libri (i libri sociali), ancorché non soggetti a specifici obblighi, si consiglia, comunque di redigere i verbali delle assemblee e quelli delle adunanze e delle deliberazioni del consiglio di amministrazione. È altresì consigliato la tenuta di un libro degli associati.

Il libro degli associati o libro soci consente più facilmente di dimostrare chi sono i soci dell’ente. Esso può assumere una forma libera e contiene di norma:

* i dati anagrafici di ciascun associato;
* la data di ammissione del socio da parte dell’organo preposto sulla base dello statuto;
* dati elativi all’eventuale versamento della quota d’ingresso;
* dati relativi all’eventuale recesso e esclusione del socio;
* eventuali ulteriori indicazioni ritenute utili.

Il libro delle assemblee contiene la trascrizione di tutti i verbali di assemblee ordinarie e straordinarie dei soci, firmati dal segretario e dal presidente della seduta, con l’indicazione della data e del luogo di svolgimento dell’assemblea, del numero e del nominativo dei soci partecipanti e delle decisioni adottate allegando, eventualmente, copia dei bilanci approvati.

Il libro dei verbali del Consiglio di amministrazione contiene tutte le deliberazioni del Consiglio stesso, tenuto secondo forme libere, è opportuno che contenga la a data ed il luogo di svolgimento del consiglio, il nome dei consiglieri partecipanti e tutte le decisioni prese.

Nell’eventualità in cui esistesse un collegio dei revisori è necessario avere un apposito libro, in forma libera, che contenga tutti i verbali delle riunioni del Collegio ed in particolare i verbali con la relazione al Bilancio.

Tutti i summenzionati libri non sono soggetti all’obbligo di vidimazione o bollatura. Tuttavia, sarebbe opportuno vidimarli per dare una data certa alle annotazioni effettuate su di essi nonché garanzia in merito alla riferibilità del libro all’ente, e all’immodificabilità dei dati, definitivi per il semplice fatto di essere contenuti in un supporto preventivamente validato.

La corretta tenuta e conservazione dei libri sociali consente di avere una visione chiara e aggiornata di tutte le varie operazioni svolte dall’ente. Tutti i sopra menzionati libri devono essere conservati presso la sede legale ed esibiti a richiesta degli organi di controllo.

L’obbligo di tenere i libri sociali sorge nel caso in cui l’associazione svolge un’attività commerciale.

Nel caso degli enti del Terzo settore iscritti al RUNTS, invece, l’obbligo di tenuta dei seguenti libri e registri è imposto dall’art. 15 del D.lgs. n. 117/2017:

* libro degli associati o aderenti;
* libro delle adunanze e delle deliberazioni delle assemblee, in cui devono essere trascritti anche i verbali redatti per atto pubblico;
* libro delle adunanze e delle deliberazioni dell’organo di amministrazione, dell’organo di controllo.

Il comma 3 dell’articolo 15 del D.lgs. n. 117/2017, in parallelo con l’art. 2422 c.c., riconosce ad associati o aderenti il diritto diesaminare i libri sociali, secondo le modalità regolamentate nell’atto costitutivo o nello statuto.

Gli enti del Terzo settore debbono, inoltre, redigere il bilancio di esercizio, redatto in conformità alla modulistica definita con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale, con l'indicazione, dei proventi e degli oneri, dell’ente, e dalla relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l'andamento economico e gestionale dell’ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie. Il bilancio con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate inferiori a 220.000,00 euro può essere redatto nella forma del rendiconto per cassa.

Gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori ad 1 milione di euro devono depositare presso il registro unico nazionale del Terzo settore, e pubblicare nel proprio sito internet, il bilancio sociale redatto secondo linee guida adottate con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali. Gli enti del Terzo settore con ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate superiori a centomila euro annui devono in ogni caso pubblicare annualmente e tenere aggiornati nel proprio sito internet, o nel sito internet della rete associativa, gli eventuali emolumenti, compensi o corrispettivi a qualsiasi titolo attribuiti ai componenti degli organi di amministrazione e controllo, ai dirigenti nonché agli associati. Gli enti del terzo settore che si avvalgono di volontari nello svolgimento delle proprie attività sono tenuti ad istituire il libro dei volontari in cui ogni ente deve registrare tutti i dati dei volontari che svolgono la loro attività per l'associazione.

Ciò stante, per la sportiva che sia anche ente del Terzo settore appare obbligatoria la tenuta dei registri sopra indicati.

Di converso, per le ASD non iscritte al registro del Terzo settore si ritiene opportuno la loro tenuta, in quanto la mancata istituzione dei libri sociali potrebbe essere “letta” come assenza di una regolare “vita associativa”, con conseguente perdita delle agevolazioni previste per gli enti associativi. In tale ottica, l’opportunità di tenere i libri sociali nasce da considerazioni prevalentemente di carattere probatorio. Ad esempio, considerato che per le associazioni non riconosciute la responsabilità solidale e illimitata ricade in capo a colui il quale esterna la volontà dell’ente, indipendentemente dalla qualifica ricoperta, la verbalizzazione delle delibere dell’organo amministrativo possono condurre più facilmente all’individuazione dei responsabili.

Allo stesso modo, la verbalizzazione delle sedute assembleare degli associati offre la possibilità di dimostrare più facilmente il rispetto del principio della “sovranità assembleare” richiesto ai fini fiscali, per poter godere dell’agevolazione sui corrispettivi specifici di cui all’articolo 148, comma 3, Tuir.

Con riguardo, invece, all’aspetto contabile, le associazioni sportive dilettantistiche non hanno particolari vincoli contabili se non quello di tenere la c.d. contabilità separata per le attività commerciali. A tale ultimo proposito, le norme di riferimento sono gli [artt. 20](https://home.ilfisco.it/perl/public_wkilogin.pl?SSCKEY=e57d2f606360e8cf-37200007ffda8036a00;AUTH=ba928e6fdafa1a6e53c3d589f764ed31;OPERA=90;REDIR=fol-new.pl%3Flog-ckey%3D%252412631906%3Blog-ssckey%3De57d2f606360e8cf-37200007ffda8036a00%3Bcmd-doc%3D285585%2520anno_art%25280%253A1%252A%252A%2529%2520anno_provv%25280%253A1%252A%2529%2520id_doc%25282%253A1%252A%2529%2520id_prov_%25282%253A1%252A%2529%2520tip_doc%25280%253A1%252A%2529%2520tipo_prov_%25280%253A1%252A%2529%2520%255B0%255D) e [20-*bis*](https://home.ilfisco.it/perl/public_wkilogin.pl?OPERA=90;AUTH=ba928e6fdafa1a6e53c3d589f764ed31;SSCKEY=e57d2f606360e8cf-37200007ffda8036a00;REDIR=fol-new.pl%3Flog-ckey%3D%252412631906%3Blog-ssckey%3De57d2f606360e8cf-37200007ffda8036a00%3Bcmd-doc%3D285586%2520anno_art%25280%253A1%252A%252A%2529%2520anno_provv%25280%253A1%252A%2529%2520id_doc%25283%253A1%252A%2529%2520id_prov_%25282%253A1%252A%2529%2520tip_doc%25280%253A1%252A%2529%2520tipo_prov_%25280%253A1%252A%2529%2520%255B0%255D) del D.P.R. n. 600/1973.

Pur in assenza di uno specifico obbligo, è opportuno, se non necessario, ai fini istituzionali istituire e tenere un’ordinata contabilità dove si evinca la trasparenza della gestione attraverso:

* l’evidenziazione e differenziazione delle quote istituzionali dagli introiti commerciali;
* il riporto nel nuovo esercizio degli avanzi di gestione, dimostrando così che non vi è stata divisione di utili o sottrazione di somme;
* l’evidenziazione degli oneri relativi alla gestione dei rapporti di lavoro.

Più generale, nel caso delle attività istituzionale, l’onere di rilevare le entrate e le uscite di cassa ha lo scopo di rendere trasparente la raccolta e l’impiego delle risorse finanziarie nonché di rilevare i fatti gestionali che saranno successivamente rappresentati nel rendiconto economico-finanziario annualmente predisposto.

Di converso, come anticipato, indipendentemente alla redazione del rendiconto annuale economico e finanziario, le associazioni che effettuano raccolte pubbliche di fondi devono 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, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione indicate nell’art. 143, del D.P.R. n. 917/1986[[109]](#footnote-109).

Con riguardo, invece, alle associazioni sportive dilettantistiche che esercitano un’attività commerciale affianco a quella istituzionale, sorge l’obbligo di:

* una contabilità separata per l’attività commerciale;
* tenere le scritture contabili obbligatorie (art. 20, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973).

Si badi bene che l’obbligo di redazione delle scritture contabili sorge limitatamente all’ipotesi in cui le associazioni svolgano attività d’impresa commerciale secondo i principi desumibili dal D.P.R. n. 917/1986 in tema di imposte sui redditi e D.P.R. n. 633/1972 in tema di imposta sul valore aggiunto.

L’obbligo di tenuta della contabilità ai fini fiscali non sussiste, invece, nel caso in cui l’attività commerciale sia posta in essere dalle associazioni in via del tutto occasionale e non abituale, cioè senza assumere i connotati dell’esercizio di impresa ai sensi dell’art. 55 del D.P.R. n. 917/1986 trattandosi, in tale eventualità, di “attività commerciale non abituale” che, ai sensi dell’art. 67, comma 1, lett. i) del D.P.R. n. 917/1986, determina la produzione non di reddito d’impresa bensì di reddito diverso e che, ai fini IVA, non soddisferebbe il requisito del presupposto soggettivo.

Più nel dettaglio, l’art. 20 del D.P.R. n. 600/1973 “*Scritture contabili degli Enti non commerciali*”, prevede che se l’associazione svolge attività commerciali, essa è obbligata alla tenuta delle seguenti scritture contabili (salvo l’esercizio di opzione alla Legge n. 398/1991):

* scritture contabili previste per le imprese commerciali (art. 14 del D.P.R. n. 600/1973);
* inventario e redazione del bilancio (art. 15 del D.P.R. n. 600/1973);
* registro dei beni ammortizzabili (art. 16 del D.P.R. n. 600/1973);
* registro riepilogativo di magazzino (art. 17 del D.P.R. n. 600/1973);
* contabilità semplificata prevista per le imprese minori (art. 18 del D.P.R. n. 600/1973).

In via preliminare, rimandando per il dettaglio a quanto verrà illustrato nel corrispondente paragrafo dedicato alle SSD, qualora le ASD esercenti anche attività commerciale sono obbligate all’istituzione della c.d. contabilità ordinaria, esse debbono detenere sono:

* libro giornale e libro degli inventari;
* registri Iva acquisti, vendite ed eventualmente corrispettivi;
* eventuale registro dei beni ammortizzabili;
* scritture ausiliarie tra cui quelle di magazzino.

Tuttavia, qualora i ricavi commerciali delle ASD non abbiano superato l’ammontare di 500.000 euro per le prestazioni di servizi, ovvero di 800.000 euro per le altre attività, il regime contabile ad esse “naturalmente” applicabile è quello semplificato di cui all’art. 18 del D.P.R. n. 600/1973. L’ASD che adotta la contabilità semplificata può alternativamente tenere:

* il registro Iva acquisti[[110]](#footnote-110), dove annotare le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell’esercizio dell'impresa; il registro Iva delle fatture emesse[[111]](#footnote-111) dove annotare le fatture emesse nell’ordine della numerazione; in determinati casi, il registro dei corrispettivi[[112]](#footnote-112) dove annotare, relativamente alle operazioni effettuate in ciascun giorno, l’ammontare globale dei corrispettivi delle operazioni imponibili e delle relative imposte, distinto secondo l’aliquota applicabile. Inoltre, deve tenere il registro degli incassi e dei pagamenti ove indicare i ricavi percepiti ed i pagamenti effettuati in ordine cronologico.;
* i soli registri Iva (acquisti, vendite e, ove previsto, corrispettivi), annotando separatamente le operazioni non soggette a registrazione ai fini Iva e con indicazione dei mancati incassi e pagamenti nell’anno di registrazione del documento contabile ai fini Iva;
* i registri ai fini dell’imposta sul valore aggiunto (acquisti, vendite e, ove previsto, corrispettivi) senza operare annotazioni relative a incassi e pagamenti, fermo restando l’obbligo della separata annotazione delle operazioni non soggette a registrazione ai fini della suddetta imposta. In tal caso, per finalità di semplificazione si presume che la data di registrazione dei documenti coincida con quella in cui è intervenuto il relativo incasso o pagamento.

Ai sensi dell’art. 22 del D.P.R. n. 600/73 le scritture contabili obbligatorie devono essere conservate fino a quando non siano definiti gli accertamenti relativi al corrispondente periodo d'imposta anche oltre il termine decennale stabilito dall’articolo 2220 c.c. o da altre leggi tributarie.

Particolari semplificazioni contabili, invece, sono previste per i soggetti che applicano il regime forfettario disciplinato dalla Legge n. 398/1991.

Infatti, chi esercita l’opzione per il regime in oggetto è esonerato dalla tenuta delle scritture contabili imposte dall’art. 20 del D.P.R. n. 600/1973, essendo, invece, obbligati esclusivamente a:

* numerare progressivamente le fatture di acquisto e le fatture di vendita eventualmente emesse per anno solare, nonché conservarle per almeno un quinquennio secondo quanto stabilito dagli [art. 39](https://home.ilfisco.it/perl/public_wkilogin.pl?AUTH=ba928e6fdafa1a6e53c3d589f764ed31;OPERA=90;SSCKEY=e57d2f606360e8cf-37200007ffda8036a00;REDIR=fol-new.pl%3Flog-ssckey%3De57d2f606360e8cf-37200007ffda8036a00%3Blog-ckey%3D%252412631906%3Bcmd-doc%3D141072%2520anno_art%25280%253A1%252A%252A%2529%2520anno_provv%25280%253A1%252A%2529%2520id_doc%25282%253A1%252A%2529%2520id_prov_%25282%253A1%252A%2529%2520tip_doc%25280%253A1%252A%2529%2520tipo_prov_%25280%253A1%252A%2529%2520%255B0%255D), D.P.R. n. 633/1972 ed [art. 22](https://home.ilfisco.it/perl/public_wkilogin.pl?SSCKEY=e57d2f606360e8cf-37200007ffda8036a00;AUTH=ba928e6fdafa1a6e53c3d589f764ed31;OPERA=90;REDIR=fol-new.pl%3Flog-ssckey%3De57d2f606360e8cf-37200007ffda8036a00%3Blog-ckey%3D%252412631906%3Bcmd-doc%3D285588%2520anno_art%25280%253A1%252A%252A%2529%2520anno_provv%25280%253A1%252A%2529%2520id_doc%25282%253A1%252A%2529%2520id_prov_%25282%253A1%252A%2529%2520tip_doc%25280%253A1%252A%2529%2520tipo_prov_%25280%253A1%252A%2529%2520%255B0%255D), D.P.R. n. 600/1973. Possono inoltre godere di particolari semplificazioni anche in tema di fatturazione elettronica;
* 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 registro iva minori di cui al D.M. 11 febbraio 1997;
* annotare i proventi di cui all’art. 25, comma 2, della Legge 13 maggio 1999, n. 133 che non costituiscono reddito imponibile, le plusvalenze patrimoniali, nonché le operazioni intracomunitarie ai sensi dell’articolo 47 del D.l. 30 agosto 1993, n. 331.

Per completezza di trattazione, si rappresenta che nel caso di enti sportivi iscritti al RUNTS esiste dettagliata normativa sugli obblighi contabili e di bilancio.

1. L’obbligo di rendicontazione delle associazioni sportive dilettantistiche

L’art. 20 c.c. prevede l’obbligo in capo agli amministratori delle associazioni riconosciute di convocare annualmente l’assemblea degli associati per l’approvazione del bilancio.

Di converso, l’assenza di un’analoga disposizione per le associazioni non riconosciute pone degli interrogativi in ordine all’applicabilità in via analogica della citata norma ai sodalizi associativi privi di personalità giuridica.

Per le associazioni sportive, il dubbio applicativo è stato risolto dalla normativa di settore, cui si aggiunge la speciale normativa fiscale che, oramai da tempo, impone ai sodalizi sportivi l’onere di redigere un documento in grado di rappresentare il risultato della gestione annuale dell’ente pena l’esclusione dalle agevolazioni fiscali e dalle semplificazioni amministrative e contabili.

Come anticipato, la previsione nei propri statuti del menzionato obbligo di rendicontazione annuale rientra tra le clausole minimali che l’[art. 7](https://home.ilfisco.it/perl/public_wkilogin.pl?SSCKEY=71e56951390b3c7c-10100007fffeed44e10;OPERA=90;AUTH=62991c0354860ed6b0fc85b80c902657;REDIR=fol-new.pl%3Flog-ckey%3D%252412631906%3Blog-ssckey%3D71e56951390b3c7c-10100007fffeed44e10%3Bcmd-doc%3D934694%2520data_prov_%25280%253A1%252A%252A%2529%2520id_doc%25282%253A1%252A%2529%2520id_prov_%25282%253A1%252A%2529%2520tip_doc%25280%253A1%252A%2529%2520tipo_prov_%25280%253A1%252A%2529%2520%255B0%255D), comma 1, lett. f), del D.lgs. n. 36 del 2021 ha previsto come necessarie affinché l’ente possa qualificarsi come ente sportivo dilettantistico.

L’obbligo imposto dalla riforma dello sport lascia, però, ampi margini di manovra ai redattori dello statuto sia rispetto ai modi ed ai tempi di redazione che alla forma da dare al documento in termini di bilancio in senso stretto o di rendiconto secondo il principio di cassa.

Qualora, invece, l’ASD sia anche un ETS, l’[art. 13](https://home.ilfisco.it/perl/public_wkilogin.pl?AUTH=62991c0354860ed6b0fc85b80c902657;OPERA=90;SSCKEY=71e56951390b3c7c-10100007fffeed44e10;REDIR=fol-new.pl%3Flog-ssckey%3D71e56951390b3c7c-10100007fffeed44e10%3Blog-ckey%3D%252412631906%3Bcmd-doc%3D100981%2520anno_art%25280%253A1%252A%252A%2529%2520anno_provv%25280%253A1%252A%2529%2520id_doc%25282%253A1%252A%2529%2520id_prov_%25282%253A1%252A%2529%2520tip_doc%25280%253A1%252A%2529%2520tipo_prov_%25280%253A1%252A%2529%2520%255B0%255D) del D.lgs. n. 117/2017 gli impone di redigere il bilancio di esercizio formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale, con l’indicazione, dei proventi e degli oneri, dell’ente, e dalla relazione di missione che illustra le poste di bilancio, l’andamento economico e gestionale dell’ente e le modalità di perseguimento delle finalità statutarie. Per i sodalizi minori, con entrate inferiori a 220.000,00 euro, può bastare un rendiconto per cassa. Entrambi dovranno essere predisposti secondo gli schemi approvati con D.M. 5 marzo 2020 e aggiornati ad opera dell’OIC 35 (“Principio contabile ETS”).

Ulteriori indicazioni provengono dalla normativa fiscale qualora l’ente intendesse usufruire delle relative agevolazioni.

L’art. 148, comma 8 del TUIR, ai fini della decommercializzazione dei corrispettivi specifici corrisposti loro da parte degli associati e/o dei tesserati dei propri enti affilianti per “*attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali*”, impone l’obbligo “*di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie*”. La medesima agevolazione, con i medesimi presupposti, è prevista anche ai fini dell’IVA. Anche in questo caso, l’obbligo in oggetto può essere soddisfatto mediante la predisposizione sia di un rendiconto per cassa sia mediante un bilancio per competenza.

L’art. 20, secondo comma, del D.P.R. n. 600/1973, invece, dispone che “*indipendentemente alla redazione del rendiconto annuale economico e finanziario*”, le associazioni, quali enti non commerciali, che effettuano raccolte pubbliche di fondi[[113]](#footnote-113) devono redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, un apposito e separato rendiconto tenuto e conservato ai sensi dell'art. 22 dello stesso decreto, dal quale devono risultare, anche a mezzo di una relazione illustrativa, in modo chiaro e trasparente, le entrate e le spese (criterio di cassa) relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

Da questa breve panoramica si evince che, ad esclusione delle associazioni sportive dilettantistiche iscritte nel RUNTS, i quali, come accennato, debbono attenersi a determinati schemi, per il resto delle associazioni sportive non esiste uno schema di rendiconto cui attenersi. Sul punto, di recente sono intervenuti, con apposito documento, la Fondazione nazionale dei commercialisti (Fnc) e il Consiglio nazionale dei dottori commercialisti ed esperti contabili (Cndcec), predisponendo due tipologie di modelli: un primo modello, composto da Stato patrimoniale, Rendiconto gestionale e Relazione di missione e redatto secondo il principio di competenza economica ed un secondo modello (Rendiconto per cassa) redatto sul principio di cassa (entrate/uscite).

Nei citati schemi sono stati rielaborati i formati di bilancio propri degli enti del Terzo settore, come approvati dal decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali del 5 marzo 2020, aggiornati all’OIC 35, nell’ottica dichiarata di individuare uno schema di riferimento già ampiamente “validato”.

Pur non essendo imposti dalla legge, l’encomiabile lavoro costituisce un’apprezzabile iniziativa volta ad imprimere una standardizzazione dei modelli, anche nell’ottica di una tendenziale comparabilità, ed una maggiore capacità di lettura, intelligibilità e interpretazione da parte dei diversi attori.

1. La compilazione e l’invio del Modello EAS

Il “*Modello per comunicazione dei dati rilevanti ai fini fiscali degli Enti associativi*” (c.d. “Modello EAS”) è stato istituito con l’art. 30, D.l. n. 185 del 2008. La compilazione e l’invio del modello consente all’Amministrazione finanziaria di acquisire i dati e le notizie fiscalmente rilevanti degli enti associativi[[114]](#footnote-114) che usufruiscono delle agevolazioni fiscali previste per le quote e i contributi associativi, oltre che per i corrispettivi versati dagli associati per partecipare alle attività istituzionali dell’ente, ai fini della verifica della sussistenza dei requisiti richiesti dalla normativa.

Il Modello EAS deve essere compilato ed inviato entro 60 giorni dalla costituzione dell’associazione/società.

Tale modello dovrà inoltre essere presentato:

* ogni qualvolta si verifichino variazione dei dati[[115]](#footnote-115), entro il 31 marzo dell’anno successivo a quello in cui la variazione è avvenuta;
* in caso di perdita dei requisiti qualificanti (previsti dalla normativa tributaria e richiamati dall’[articolo 30 del D.L. n. 185 del 2008](http://def.finanze.it/DocTribFrontend/getAttoNormativoDetail.do?ACTION=getArticolo&id=%7bFE1CB0CF-7BC9-4320-B3B4-7A0058B76729%7d&codiceOrdinamento=200003000000000&articolo=Articolo%2030)), entro 60 giorni, compilando la sezione “Perdita dei requisiti”.

L'omessa presentazione del Modello Eas all’Agenzia delle Entrate, per la comunicazione dei dati rilevanti ai fini fiscali, comporta la perdita delle agevolazioni fiscali relative alla detassazione delle quote e dei contributi associativi.

Per quanto ne occupa, in attuazione della riforma dello sport l’art. 6, comma 6-*bis*, del D.lgs. n. 39/2021, prevede che le associazioni e le società sportive dilettantistiche che hanno ottenuto l’iscrizione nel RASD non sono più soggette all’obbligo di trasmissione di cui all’art. 30, comma 1, D.L. n. 185/2008.

Analogo esonero dall’obbligo di presentazione del modello EAS è stato introdotto, in attuazione della riforma del Terzo settore, dall’articolo 94, comma 4, D.lgs. 117/2017, per i soggetti che assumono la qualifica di ETS.

# 4. Le società sportive dilettantistiche (SSD)

1. Le società in generale

La società è il modo di esercitare l’impresa in forma collettiva.

Il Codice civile definisce le società nell’art. 2247 c.c. disponendo che “*Con il contratto di società due o più persone conferiscono beni o servizi per l'esercizio in comune di una attività economica allo scopo di dividerne gli utili*”.

Dalla formula letterale della disposizione si evince che tre sono i requisiti essenziali del contratto di società:

* i conferimenti costituiti dagli apporti dei soci alla formazione del patrimonio iniziale per lo svolgimento dell’attività di impresa. In generale, il conferimento è l’atto traslativo a titolo oneroso con cui il socio contribuisce alla formazione del patrimonio sociale;
* l’esercizio in comune dell’attività economica. Esso va declinato nell’oggetto sociale che, oltre a consistere in un’attività economica, deve essere: possibile, lecito e determinato;
* lo scopo di dividere gli utili. L’esercizio in comune dell’attività economica deve essere finalizzato alla realizzazione di un guadagno (c.d. “lucro oggettivo”) destinato ad essere successivamente suddiviso tra i soci (c.d. “lucro soggettivo”).

Tale ultimo elemento ci porta a parlare di “società lucrative” che si distinguono in società di persone e società di capitali. In effetti, non tutte le società perseguono uno scopo lucrativo ammettendo la legge la possibilità di perseguire lo scopo alternativo di procurare ai soci un vantaggio patrimoniale diretto. Trattasi del c.d. scopo mutualistico tipico delle società cooperative. Per completezza di analisi, giova osservare che tutte le società (all’infuori di quelle semplici), possono avere uno scopo consortile, cioè quello di coordinare le attività economiche con oggetto analogo o affine di più imprenditori o lo svolgimento di determinate fasi delle rispettive imprese.

In tema di società vige il principio di tipicità, per cui non è possibile creare modelli di società diversi da quelli normativamente previsti e suddivisibili in:

* società di persone, composte dalle società semplici (individuate con l’acronimo s.s.), società in nome collettivo (individuate con l’acronimo s.n.c.) e società in accomandita semplice (individuate con l’acronimo s.a.s.);
* società di capitali, composte dalle società per azioni (individuate con l’acronimo s.p.a.), società a responsabilità limitata (individuate con l’acronimo s.r.l.) e società in accomandita per azioni (individuate con l’acronimo s.a.p.a.).

L’elemento distintivo fondamentale è costituito dall’autonomia patrimoniale perfetta che caratterizza le seconde rispetto alle prime, in forza della quale dei debiti contratti dalle società di capitali non rispondono i soci con il loro patrimonio personale, e viceversa.

Inoltre, come accennato, la società può perseguire uno scopo diverso da quello lucrativo ovvero lo scopo mutualistico, scopo tipico delle società cooperative. La differenza fra lo scopo mutualistico e quello lucrativo consiste nel differente modo di destinare tali utili, per cui invece di remunerare il capitale sociale dei soci/azionisti, nelle società cooperative essi vengono reinvestiti e – nei limiti previsti dalla legge – distribuiti ai soci sotto forma di vantaggio mutualistico. Le società cooperative si differenziano, pertanto, dalle altre società di capitali per lo scopo di fornire beni o servizi od occasioni di lavoro direttamente ai soci, a condizioni più vantaggiose di quelle offerte dal [mercato](https://www.treccani.it/enciclopedia/mercato/).

Le società cooperative possono assumere alternativamente un modello organizzativo che ricalcare quello della [società per azioni](https://www.treccani.it/enciclopedia/societa-per-azioni/) o della [società a responsabilità limitata](https://www.treccani.it/enciclopedia/societa-a-responsabilita-limitata/).

Per quanto ne occupa, assumono particolare rilievo le società di capitali e le cooperative nella considerazione che compongono le ulteriori forme giuridiche ammesse all’esercizio dell’attività sportiva.

Come anticipato, le società di capitali sono di tre tipi: le società per azioni (s.p.a.), le società a responsabilità limitata (s.r.l.) e le società in accomandita per azioni (s.a.p.a.). Mentre nelle s.p.a. e nelle s.a.p.a. l’investimento del socio è rappresentato dalle azioni, nelle s.r.l. esso è rappresentato dalle quote. Entrambi i titoli danno comunque la misura dei diritti di partecipazione del socio.

Si tratta di organizzazioni di persone e mezzi per l’esercizio in comune di un’attività produttiva, in cui l’elemento patrimoniale è prevalente rispetto a quello personale. Essendo dotate di personalità giuridica godono, infatti, di un’autonomia patrimoniale perfetta, il che vuol dire che delle obbligazioni sociali risponde soltanto la società con il suo patrimonio, mentre i soci rispondono delle obbligazioni sociali solo entro i limiti di quanto conferito, non assumendo alcuna responsabilità personale, neanche sussidiaria, per le obbligazioni sociali (tranne i casi previsti dalla legge).

La limitazione della responsabilità dei soci è stata bilanciata escludendo l’ipotesi che il socio, in quanto tale, possa detenere il potere diretto di amministrazione e di controllo della società, e prevedendo, invece, il suo concorso alla nomina degli amministratori e dei sindaci attraverso il voto espresso in assemblea (a confermare siffatta impostazione, la legge ha assegnato ai soci accomandatari di s.a.p.a. la qualità di amministratori di diritto, nella considerazione del fatto che sono illimitatamente responsabili).

La società di capitali funziona attraverso la presenza di tre organi: l’assemblea, con una competenza limitata alle decisioni di maggior rilievo per l’ente, gli amministratori, a cui è demandata la gestione della società e l’attuazione dell’oggetto sociale, e, eventualmente, i sindaci, organo di controllo e di vigilanza sull’attività degli amministratori.

1. (Segue…) le società a responsabilità limitata e le società a responsabilità limitata semplificata

Tra le società di capitali, la s.r.l. è il modello organizzativo con più ampia diffusione, caratterizzato da uno schema estremamente flessibile che i soci possono modellare per il perseguimento dei propri specifici obiettivi prestandosi, così, a molteplici utilizzi.

L’elasticità che caratterizza la s.r.l., realizzata attraverso il riconoscimento di ampi spazi all’autonomia privata, ha trovato ampio gradimento anche nel mondo sportivo dilettantistico diventando, assieme alle associazioni, la forma giuridica più adottata, ragion per cui tutta la successiva trattazione viene limitata a tale tipo societario.

Tanto precisato, giova innanzitutto rilevare che accanto al modello “ordinario” l’ordinamento giuridico riconosce ulteriori figure di s.r.l. quali la s.r.l. semplificata (individuata con l’acronimo s.r.l.s.) e quella dedicata alle cc.dd. *start-up* innovative, la quale deve adottare come oggetto sociale, esclusivo o prevalente, lo sviluppo, la produzione e la commercializzazione di prodotti o servizi innovativi ad alto valore tecnologico.

Tralasciando, per ovvie ragioni, la trattazione delle *start-up* innovative, in quanto riferita ad un settore diverso, prendendo in considerazione le s.r.l. ordinarie è opportuno partire dal procedimento di costituzione.

La costituzione delle s.r.l. “ordinarie” deve avvenire con contratto o con atto unilaterale (è il caso delle s.r.l. unipersonali). L’atto costitutivo deve essere redatto per atto pubblico e deve indicare le prescrizioni di cui all’art. 2463 c.c.

Ferma restando la necessità formale dell’atto pubblico, l’atto costitutivo delle s.r.l. può oggi essere stipulato anche in via digitale. Il D.lgs. n. 183/2021, infatti, recependo la Direttiva (UE) 2019/1151 del Parlamento europeo e del Consiglio del 20 giugno 2019, ha reso possibile la costituzione di società a responsabilità limitata e di società a responsabilità limitata semplificata con un procedimento che si svolge interamente *online* sotto il controllo del notaio.

L’atto costitutivo contiene la volontà dei soci di costituire, appunto, la società nonché i dati fondamentali dell’ente. Le regole di funzionamento e di organizzazione della società, nonché i rapporti tra i soci, sono, di norma, indicate in un documento “aggiuntivo” denominato statuto. Nulla vieta, comunque, di formare un unico atto e documento.

Il notaio che ha ricevuto l’atto costitutivo deve depositarlo entro venti giorni presso l’ufficio del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede sociale, allegando i documenti comprovanti la sussistenza delle condizioni previste dalla legge. Se il notaio o gli amministratori non provvedono al deposito nel termine indicato, ciascun socio può̀ provvedervi a spese della società̀.

Con l’iscrizione nel registro la società̀ acquista la personalità̀ giuridica e, di riflesso, l’autonomia patrimoniale perfetta. Di conseguenza, per le operazioni compiute in nome della società prima dell’iscrizione sono illimitatamente e solidalmente responsabili verso i terzi coloro che hanno agito. Sono altresì solidalmente e illimitatamente responsabili il socio unico fondatore e quelli tra i soci che nell’atto costitutivo o con atto separato hanno deciso, autorizzato o consentito il compimento dell’operazione.

La mancata iscrizione della società nel registro delle imprese impedisce che questa possa mai venire ad esistenza e nel caso siano state contratte obbligazioni ne rispondono solo coloro che hanno agito.

Una volta costituita, i soci partecipano alla vita sociale attraverso l’organo assembleare.

Ad essi sono riservate le materie individuate dall’atto costitutivo, oltre a quelle elencate nell’art. 2479 c.c. Tale ultima norma, ponendo limiti all’autonomia statutaria, dispone che sono riservate alla competenza dei soci:

* l’approvazione del bilancio e la distribuzione degli utili;
* la nomina, se prevista nell’atto costitutivo, degli amministratori;
* la nomina, quando previsto, dei sindaci e del presidente del collegio sindacale o del soggetto incaricato di effettuare la revisione legale dei conti;
* le modificazioni dell’atto costitutivo;
* la decisione di compiere operazioni che comportano una sostanziale modificazione dell’oggetto sociale determinato nell’atto costitutivo o una rilevante modificazione dei diritti dei soci.

Il rinvio al contenuto dell’atto costitutivo consente ai soci un’ampia libertà nell’attribuzione dei poteri decisori all’organo assembleare, fino a consentire, nei limiti imposti dall’art. 2475 c.c., l’ingerenza dei soci stessi nella gestione della società[[116]](#footnote-116).

La disciplina riservata alle s.r.l. riconosce ai soci ampia autonomia anche nello stabilire le modalità di assunzione delle decisioni. L’atto costitutivo può, infatti, prevedere che le decisioni dei soci possano essere adottate anche mediante consultazione scritta o sulla base del consenso espresso per iscritto ovvero al di fuori del metodo assembleare caratterizzato dalla necessità di una convocazione e di una riunione con votazioni, delibere e relativa verbalizzazione.

Ogni socio ha diritto di partecipare alle decisioni sociali ed il suo voto vale in misura proporzionale alla sua partecipazione.

Salvo diversa disposizione dell’atto costitutivo, le decisioni dei soci sono prese con il voto favorevole di una maggioranza che rappresenti almeno la metà del capitale sociale.

Le decisioni dei soci devono essere documentate, a cura degli amministratori, nel libro delle assemblee dei soci, nel quale vanno trascritti i verbali delle assemblee nonché le decisioni sociali adottate con le diverse modalità consentite dalla legge e prescritte dall’atto costitutivo.

Agli amministratori, invece, compete, di regola, l’amministrazione della società. I primi amministratori sono nominati nell’[atto costitutivo](https://www.brocardi.it/dizionario/2639.html), mentre per le nomine successive avvengono secondo le modalità stabilite per l’adozione delle decisioni dei soci. L’atto di nomina dell’organo gestorio soggiace alle forme pubblicitarie, per cui entro trenta giorni dalla notizia della loro nomina gli amministratori devono chiederne l’iscrizione nel registro delle imprese indicando per ciascuno di essi il cognome e il nome, il luogo e la data di nascita, il domicilio e la cittadinanza, nonché a quali tra essi è attribuita la rappresentanza della società, precisando se disgiuntamente o congiuntamente. L’atto costitutivo, infatti, può prevedere che l’amministrazione sia ad esse affidata disgiuntamente oppure congiuntamente.

Quando l’amministrazione è affidata a più persone, queste costituiscono il consiglio di amministrazione.

In verità, come anticipato, la disciplina delle s.r.l. consente che la gestione dell’impresa non spetti esclusivamente agli amministratori, potendosi riservare ai soci un ruolo non secondario su taluni aspetti. Lo statuto, infatti, può assegnare determinate competenze gestorie anche all’assemblea consentendo, così, di “personalizzare” l’organizzazione con differenti modelli di amministrazione.

Le uniche materie riservate per legge alla competenza esclusiva dell’organo amministrativo sono la redazione del progetto di bilancio e dei progetti di fusione o scissione, nonché le decisioni di aumento del capitale. Agli amministratori è riservato, altresì, l’onere di istituire un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato alla natura e alle dimensioni dell’impresa, anche in funzione della rilevazione tempestiva della crisi dell’impresa e della perdita della continuità aziendale, nonché di attivarsi senza indugio per l’adozione e l’attuazione di uno degli strumenti previsti dall’ordinamento per il superamento della crisi e il recupero della continuità aziendale.

Anche rispetto agli amministratori, la disciplina giuridica delle s.r.l. fornisce ampia libertà sulle modalità di adozione delle decisioni. Quando l’amministrazione è affidata a più persone, l’adozione delle decisioni potrà, quindi, avvenire con metodo consiliare oppure con una diversa modalità stabilita dall’atto costitutivo, potendosi verificare che l’assunzione delle decisioni possa avere luogo anche al di fuori del contesto collegiale, mediante il ricorso ad un procedimento che prevede la consultazione scritta o il consenso espresso per iscritto.

Quando lo statuto prevede l’amministrazione disgiunta, l’amministratore è investito del potere di compiere le operazioni di gestione senza essere tenuto a sottoporle al parere degli altri amministratori. Ciò implica che, in caso di pluralità di amministratori, ciascuno di essi è legittimato a compiere le operazioni sociali. Tuttavia, al singolo amministratore è riconosciuto il potere di veto, il cui esercizio comporta la devoluzione ai soci della decisione.

Oltre al potere gestorio, nella società a responsabilità limitata gli amministratori hanno la rappresentanza generale della società. Le eventuali limitazioni ai poteri degli amministratori che risultano dall’atto costitutivo o dall’atto di nomina, anche se pubblicate, non sono opponibili ai terzi, salvo che si provi che questi abbiano intenzionalmente agito a danno della società.

Accanto alla s.r.l. “ordinaria” troviamo la figura della “società a responsabilità limitata semplificata”, per la cui costituzione sono richiesti, nell’ottica di favorire l’iniziativa economica, minori oneri rispetto alla prima. D’altra parte, a fronte degli oneri agevolativi riconosciuti, la s.r.l. è caratterizzata da una limitazione dell’autonomia privata che si riflette su una maggiore rigidità organizzativa.

Le maggiori differenze tra la s.r.l. “ordinaria” e la s.r.l.s. si ravvisano:

* nei minori costi di costituzione e di gestione delle s.r.l.s.;
* nella misura del capitale sociale minimo che nelle s.r.l.s. può assumere il valore di 1 euro mentre nelle s.r.l. non può essere inferiore ad euro 10.000,00;
* nella composizione della compagine sociale che nelle s.r.l.s. può essere composta esclusivamente da persone fisiche limitando, così, la possibilità di utilizzarle ai fini della formazione di gruppi societari;
* nella durata a tempo indeterminato imposta alle s.r.l.s., con l’effetto di attribuire a ciascun socio la facoltà di recedere discrezionalmente dalla società in qualunque momento richiedendo il rimborso della propria partecipazione sociale;
* nella minore flessibilità nella definizione della struttura e delle regole della società. Nelle s.r.l.s., infatti, l’atto costitutivo deve essere redatto per atto pubblico, in conformità ad un modello standard previsto dalla legge che non può essere modificato tanto da far ritenere che non esista uno statuto in senso tecnico.

Quest’ultimo aspetto assume un rilievo determinante. Infatti, l’esistenza di un modello standard e immodificabile di atto costitutivo e statuto della società, stabilito con D.M. 23 giugno 2012, n. 138, elimina alla radice la caratteristica principale delle s.r.l. ovvero l’ampia flessibilità del modello organizzativo, con l’effetto di limitare drasticamente l’autonomia privata delle parti. Viene, quindi, esclusa la possibilità dei soci di adattare il modello organizzativo alle proprie esigenze dovendo, per esempio, accettare che la circolazione delle quote non possa essere limitata, bensì rispettare la libertà imposta dal modello di atto costitutivo, con il rischio di trovarsi un nuovo socio sgradito all’interno della compagine sociale[[117]](#footnote-117).

I limiti di autonomia privata imposti dalla disciplina delle s.r.l.s. riducono i vantaggi riscontrabili rispetto alla s.r.l. al solo aspetto economico, per cui i costi di costituzione una s.r.l.s. sono limiti essenzialmente all’imposta di registro di 200 euro e al diritto annuo della Camera di Commercio di 120 euro, senza alcun onorario per i notai che si fanno carico dei previsti adempimenti.

Coerentemente con le sopra citate differenze, la s.r.l.s. può essere costituita con contratto o atto unilaterale da sole persone fisiche. L'atto costitutivo deve essere redatto per atto pubblico in conformità al modello standard tipizzato con decreto del Ministero della Giustizia, di concerto con il Ministero dell’economia e delle finanze e con il Ministero dello sviluppo economico del 23/06/2012, n. 138, e deve indicare le prescrizioni di cui all’art. 2463-*bis* c.c.

Passiamo, a questo punto, ad analizzare la società sportiva dilettantistica a responsabilità limitata.

1. La società sportiva dilettantistica a responsabilità limitata: le modalità di costituzione e i requisiti statutari

La società sportiva dilettantistica (cd. SSD) rappresenta una delle categorie di cui si compongono gli enti sportivi dilettantistici e può essere costituita esclusivamente sotto forma di società di capitali o cooperativa, per cui non rappresenta una società di diritto speciale.

Come anticipato, nella realtà quotidiana l’attività sportiva dilettantistica viene esercitata precipuamente attraverso l’associazione sportiva dilettantistica o la società sportiva dilettantistica nella forma della s.r.l.. Quest’ultima rappresenta, di regola, la naturale evoluzione dell’associazione sportiva dilettantistica, la cui originaria struttura organizzativa necessita dell’adeguamento sia patrimoniale che amministrativo/gestionale richiesto dalla crescita del numero dei soggetti che partecipano all’attività sportiva.

La costituzione della società sportiva dilettantistica nella forma della s.r.l. avviene seguendo le procedure indicate dalla normativa civilistica (descritte nel precedente paragrafo) e nel rispetto dei requisiti richiesti dalla normativa recata dalla riforma dello sport.

Ciò implica, innanzitutto, che l’atto costitutivo e lo statuto della s.r.l.[[118]](#footnote-118) debbano essere conformi alle previsioni di cui agli artt. 7 e 8, del D.lgs. n. 36 del 2021, pur restando fermo che le SSD sono disciplinate dalle disposizioni del Codice civile riguardanti il contenuto dell’atto costitutivo e dello statuto e la forma societaria adottata.

Quindi, affinché la s.r.l. possa essere assumere la qualifica di ente sportivo dilettantistico occorre integrare lo statuto e l’atto costitutivo formato ai sensi dell’art. 2463 c.c. con le seguenti previsioni[[119]](#footnote-119):

* la denominazione. In verità, trattasi di un obbligo già imposta dall’art. 2463 c.c., che, peraltro, prevede l’indicazione di “società a responsabilità limitata”. In questo contesto, preme, invece, sottolineare che ai sensi dell’art. 6 del D.lgs. n. 36/2021, le SSD devono obbligatoriamente indicare nella denominazione la finalità “sportiva dilettantistica”;
* 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. Il requisito in parola non è, invece, richiesto per gli enti del Terzo settore iscritti al Registro unico del terzo settore. In questo caso, per espressa previsione legislativa, prevalgono le previsioni del Codice del Terzo settore, per cui l’ente non dovrà necessariamente svolgere in via prevalente attività sportive dilettantistiche, potendo svolgere anche le ulteriori attività di interesse generale indicate all’art. 5, primo comma, del D.lgs. n. 117 del 2017;
* l’assenza di fini di lucro ai sensi dell’articolo 8 del D.lgs. n. 36 del 2021;
* l’obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società.

L’adeguamento dello statuto deve avvenire entro il 30 giugno 2024, pena l’inammissibilità della richiesta di iscrizione al RASD o la cancellazione se già iscritti.

Come è facile notare, le differenze tra la normativa civilistica e quella recata dalla riforma dello sport attengono essenzialmente alla disciplina relativa alla distribuzione degli utili e del patrimonio residuo in caso di scioglimento, che, peraltro, è la diretta conseguenza dell’assenza di lucro che caratterizza la figura della SSD rispetto alle “normali” società di capitali.

Trattandosi di requisiti comuni alle ASD, per una compiuta disamina degli stessi si rimanda a quanto ampiamente illustrato nel capitolo dedicato alle associazioni riservandoci, invece, di ritornare nel prossimo paragrafo sugli aspetti che attengono all’assenza dello scopo lucrativo.

Anche per quanto riguarda alla “clausola” incompatibilità, che vieta agli amministratori della SSD di ricoprire cariche in altre ASD o SSD nell’ambito della medesima federazione sportiva nazionale, disciplina sportiva associata o ente di promozione sportiva del Coni (art. 11, D.lgs. n. 36/2021), si rimanda a quanto già ampiamente illustrato nel capitolo dedicato alle ASD.

Infine, giova rilevare che, come già evidenziato per le ASD, i requisiti statutari devono essere ulteriormente implementati qualora la SSD intenda fruire delle agevolazioni in tema di de-commercializzazione dei corrispettivi specifici versati dai soci e/o tesserati per la partecipazione alle attività organizzate dall’ente. Infatti, se per acquisire lo *status* di ente sportivo dilettantistico è sufficiente l’adozione dello statuto in conformità alla previsione di cui agli artt. 7 e 8 del D.lgs. n. 36/2021, l’[art. 148](https://home.ilfisco.it/perl/public_wkilogin.pl?SSCKEY=7d979c9a47253dfb-29500007ffd9c565980;AUTH=61110e8106bf425897a7c12dc0e515ea;OPERA=90;REDIR=fol-new.pl%3Flog-ckey%3D%252412631906%3Blog-ssckey%3D7d979c9a47253dfb-29500007ffd9c565980%3Bcmd-doc%3D160899%2520anno_art%25280%253A1%252A%252A%2529%2520anno_provv%25280%253A1%252A%2529%2520id_doc%25282%253A1%252A%2529%2520id_prov_%25282%253A1%252A%2529%2520tip_doc%25280%253A1%252A%2529%2520tipo_prov_%25280%253A1%252A%2529%2520%255B0%255D), comma 8, del D.P.R. n. 917/1986 (e analoga norma in tema di Iva) subordina la neutralità fiscale dei corrispettivi specifici di cui sopra alla redazione della carta statutaria nella forma dell’atto pubblico ovvero della scrittura privata registrata o con firme autenticate contenente le specifiche disposizioni da essi previste.

1. L’assenza di fini di lucro e la deroga al divieto di distribuzione degli utili

Originariamente, l’assenza di fine di lucro era prevista dall’art. 90, comma 18, della L. n. 289/2002.

La riforma dello sport, attraverso una norma *ad hoc*, da un lato ne definisce meglio i contenuti, dall’altro lato, consente alle SSD di prevedere nello statuto la possibilità di distribuire parzialmente gli utili e rimborsare al socio la quota di capitale in caso di fuoriuscita dalla compagine sociale.

In pratica, con la riforma dello sport è stata introdotta per le ASD e SSD la possibilità, contemplata dall’articolo 8 del D.Lgs n. 36/2021, di prevedere il rimborso della quota al socio, nonché una limitata possibilità di rivalutazione della quota e di distribuzione di dividendi, in analogia a quanto previsto per le imprese sociali.

Purtroppo, così come accaduto in altre ipotesi, la disposizione espone le SSD al rischio di contestazioni di natura fiscale, causato dalla mancanza di norme di coordinamento con la disciplina tributaria (è il caso, ad esempio, della decommercializzazione dei corrispettivi per i corsi sportivi).

Ma andiamo con ordine.

Contrariamente a quanto accade per le ASD, nella formulazione delle clausole statutarie non basta escludere espressamente lo scopo lucrativo. Nelle SSD a .r.l., infatti, la questione è ben più complessa considerato che con la riforma dello sport, nell’ottica di rafforzare il movimento sportivo dilettantistico, ha consentito, seppur limitatamente, una forma di remunerazione del capitale investito.

Di conseguenza, in sede di costituzione (o modifica dell’atto costitutivo) della SSD è possibile optare alternativamente per l’esclusione assoluta o meno di qualunque forma di remunerazione del capitale.

Nel primo caso basterà inserire una clausola che vieti categoricamente la possibilità di effettuare qualsiasi tipo di distribuzione di utili ai soci, escludendo espressamente anche la particolare modalità stabilita dal comma 3 e 4-*bis*, dell’[art. 8](https://home.ilfisco.it/perl/public_wkilogin.pl?OPERA=90;SSCKEY=71e56951390b3c7c-10100007fffeed44e10;AUTH=62991c0354860ed6b0fc85b80c902657;REDIR=fol-new.pl%3Flog-ckey%3D%252412631906%3Blog-ssckey%3D71e56951390b3c7c-10100007fffeed44e10%3Bcmd-doc%3D934695%2520anno_art%25280%253A1%252A%252A%2529%2520anno_provv%25280%253A1%252A%2529%2520id_doc%25282%253A1%252A%2529%2520id_prov_%25282%253A1%252A%2529%2520tip_doc%25280%253A1%252A%2529%2520tipo_prov_%25280%253A1%252A%2529%2520%255B0%255D), D.lgs. n. 36/2021[[120]](#footnote-120). Trattasi, evidentemente, dell’opzione che più di altre consente di eliminare le incertezze applicative legate alla mancanza di norme di coordinamento tra la disciplina civile quella più prettamente fiscale che, di solito, richiede l’esclusione assoluta dello scopo di lucro.

Ci riferiamo, *in primis*, all’agevolazione prevista dalla legge n. 398/1991 che, come noto, si applica alle ASD che, ai sensi dell’art. 1 della stessa legge, non hanno “*scopo di lucro*” e, in forza dell’art. 90, comma 1, della legge n. 289/2002, *“anche alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro*”. L’incertezza applicativa è data dall’espressione letterale utilizzata dalle norme in commento: entrambe richiedono che l’ente sia costituito “*senza fine di lucro*”.

A conclusioni analoghe si perviene nel caso della disciplina “agevolativa” ai fini delle imposte sui redditi – ci riferiamo all’art. 148, comma 3, del TUIR - che, al ricorre di determinate condizioni, contempla ipotesi di decommercializzazione dei corrispettivi specifici. Anche in questi casi, infatti, la normativa fiscale richiede che l’ente contempli nel proprio statuto il divieto di distribuzione, anche in modo indiretto, degli utili o avanzi di gestione. In tal senso sembra deporre persino l’art. [art. 36](https://home.ilfisco.it/perl/public_wkilogin.pl?AUTH=62991c0354860ed6b0fc85b80c902657;SSCKEY=71e56951390b3c7c-10100007fffeed44e10;OPERA=90;REDIR=fol-new.pl%3Flog-ssckey%3D71e56951390b3c7c-10100007fffeed44e10%3Blog-ckey%3D%252412631906%3Bcmd-doc%3D934732%2520anno_art%25280%253A1%252A%252A%2529%2520anno_provv%25280%253A1%252A%2529%2520id_doc%25282%253A1%252A%2529%2520id_prov_%25282%253A1%252A%2529%2520tip_doc%25280%253A1%252A%2529%2520tipo_prov_%25280%253A1%252A%2529%2520%255B0%255D), comma 3, D.lgs. n. 36/2021, che nel confermare l’applicabilità della decommercializzazione dei corrispettivi specifici ai fini delle imposte sui redditi, parla espressamente di “*società ed associazioni sportive dilettantistiche senza fini di lucro*”. Alle stesse conclusione si perviene con riferimento alla speciale disciplina applicabile in materia di Iva.

L’opzione alternativa prevede la possibilità di destinare una quota inferiore al cinquanta per cento 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, nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati, calcolate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) per il periodo corrispondente a quello dell'esercizio sociale in cui gli utili e gli avanzi di gestione sono stati prodotti, 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 (c.d. lucratività attenuata)[[121]](#footnote-121).

Sempre nell’ottica di favorire e promuovere lo sport dilettantistico, detta percentuale è aumentata fino all’ottanta per cento per le SSD che gestiscono piscine, palestre o impianti sportivi in qualità di proprietari, conduttori o concessionari.

Il divieto di distribuzione degli utili va letto in combinazione con l’obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni sportive.

Dal combinato disposto delle corrispondenti disposizioni si evince che la norma mira a evitare che il patrimonio delle società e delle associazioni sportive venga artatamente utilizzato per scopi differenti da quelli ai quali dovrebbe essere destinato.

Negli enti dilettantistici che assumono le forme di società di capitali e cooperative è, infine, ammesso il rimborso al socio del capitale effettivamente versato ed eventualmente rivalutato o aumentato nei limiti dianzi illustrati.

# 5. Gli adempimenti delle società sportive dilettantistiche

1. La costituzione della società sportiva dilettantistica

Come anticipato, la costituzione delle s.r.l. “ordinarie” deve avvenire con contratto o con atto unilaterale (è il caso delle s.r.l. unipersonali). L’atto costitutivo deve essere redatto per atto pubblico e deve indicare[[122]](#footnote-122):

* il cognome e il nome o la denominazione, la data e il luogo di nascita o lo Stato di costituzione, il domicilio o la sede, la cittadinanza di ciascun socio;
* la denominazione, contenente l'indicazione di società̀ a responsabilità̀ limitata, e il comune ove sono poste la sede della società̀ e le eventuali sedi secondarie;
* l’attività̀ che costituisce l’oggetto sociale;
* l’ammontare del capitale, non inferiore a diecimila euro, sottoscritto e di quello versato;
* i conferimenti di ciascun socio e il valore attribuito ai crediti e ai beni conferiti in natura;
* la quota di partecipazione di ciascun socio;
* le norme relative al funzionamento della società̀, indicando quelle concernenti l’amministrazione, la rappresentanza;
* le persone cui è affidata l’amministrazione e l’eventuale soggetto incaricato di effettuare la revisione legale dei conti;
* l’importo globale, almeno approssimativo, delle spese per la costituzione poste a carico della società.

Ferma restando la necessità formale dell’atto pubblico, l’atto costitutivo delle s.r.l. può oggi essere stipulato anche in via digitale. Il D.lgs. n. 183/2021, infatti, recependo la Direttiva (UE) 2019/1151 del Parlamento europeo e del Consiglio del 20 giugno 2019, ha reso possibile la costituzione di società a responsabilità limitata e di società a responsabilità limitata semplificata con un procedimento che si svolge interamente *online* sotto il controllo del notaio.

Il notaio che ha ricevuto l’atto costitutivo deve depositarlo entro venti giorni presso l’ufficio del registro delle imprese nella cui circoscrizione è stabilita la sede sociale, allegando i documenti comprovanti la sussistenza delle condizioni previste dalla legge. Se il notaio o gli amministratori non provvedono al deposito nel termine indicato, ciascun socio può̀ provvedervi a spese della società̀.

Con l’iscrizione nel registro la società̀ acquista la personalità̀ giuridica e, di riflesso, l’autonomia patrimoniale perfetta.

Anche la s.r.l.s. può essere costituita con contratto o atto unilaterale ma da sole persone fisiche. L'atto costitutivo deve essere redatto per atto pubblico in conformità al modello standard tipizzato con decreto del Ministero della Giustizia, di concerto con il Ministero dell’economia e delle finanze e con il Ministero dello sviluppo economico del 23/06/2012, n. 138, e deve indicare:

* il cognome, il nome, la data, il luogo di nascita, il domicilio, la cittadinanza di ciascun socio;
* la denominazione sociale contenente l'indicazione di società a responsabilità limitata semplificata e il comune ove sono poste la sede della società e le eventuali sedi secondarie;
* l’ammontare del capitale sociale, pari almeno ad 1 euro e inferiore all’importo di 10.000 euro, sottoscritto e interamente versato alla data della costituzione. Il conferimento deve farsi in denaro ed essere versato all’organo amministrativo;
* l’attività che costituisce l’oggetto sociale;
* la quota di partecipazione di ciascun socio;
* le norme relative al funzionamento della società, indicando quelle concernenti l’amministrazione, la rappresentanza;
* le persone cui è affidata l’amministrazione e l’eventuale soggetto incaricato di effettuare la revisione legale dei conti;
* luogo e data di sottoscrizione.

1. Il codice fiscale, la Partita Iva e l’iscrizione al Repertorio economico amministrativo

Le modalità di richiesta e attribuzione della Partita Iva e l’iscrizione nel REA sono identiche a quelle imposte alle ASD, per cui si rimanda ai corrispondenti paragrafi contenuti nel capitolo dedicato alle associazioni sportive dilettantistiche.

1. Richiesta di iscrizione al Registro CONI e al RASD

Le modalità di iscrizione al registro CONI e al RASD sono identiche a quelle imposte alle ASD, per cui si rimanda ai corrispondenti paragrafi contenuti nel capitolo dedicato alle associazioni sportive dilettantistiche.

1. L’istituzione e conservazione dei libri sociali e delle scritture contabili

Attualmente, i regimi contabili e fiscali si dividono in:

* regime contabile ordinario, rivolto alle società di capitali e alle società di persone e imprese individuali con ricavi superiori ad euro 500.000 per le attività di servizi ed euro 800.000 per le altre attività;
* regime contabile semplificato, rivolto alle società di persone e le imprese individuali con ricavi inferiori ad euro 500.000 per le attività di servizi ed euro 800.000 per le altre attività;
* regime forfettario per le imprese individuali che rispettano determinati requisiti con ricavi non superiori ad euro 65.000.

Le SSD in forma di società a responsabilità limitata sono soggetti obbligati alla tenuta della contabilità ordinaria.

Il regime contabile ordinario prevede la tenuta dei seguenti libri e registri[[123]](#footnote-123):

* libro giornale di contabilità generale[[124]](#footnote-124) che deve indicare giorno per giorno le operazioni relative all’esercizio dell’impresa. Il metodo utilizzato nella prassi per la registrazione contabile è quello della partita doppia. I principi che regolano l’utilizzo del libro giornale sono quindi la cronologia e l’analiticità delle rilevazioni;
* libro degli inventari[[125]](#footnote-125) che deve redigersi all’inizio dell’esercizio dell’impresa e successivamente ogni anno, e deve contenere l’indicazione e la valutazione delle attività e delle passività relative all’impresa, nonché delle attività e delle passività dell’[imprenditore](https://www.brocardi.it/dizionario/2437.html) estranee alla medesima. L’inventario si chiude con il [bilancio](https://www.brocardi.it/dizionario/2927.html) e con il conto dei profitti e delle perdite, il quale deve dimostrare con evidenza e verità gli utili conseguiti o le perdite subite. L’inventario si compone, quindi, di una parte analitica, (inventario in senso stretto) e di una parte di sintesi (bilancio di esercizio);
* scritture ausiliarie (c.d. conti di mastro)[[126]](#footnote-126) 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
* scritture ausiliarie di magazzino[[127]](#footnote-127), tenute in forma sistematica e secondo norme di ordinata contabilità, dirette a seguire le variazioni intervenute tra le consistenze negli inventari annuali
* eventuale registro dei beni ammortizzabili[[128]](#footnote-128) dove devono essere indicati, per ciascun immobile, bene iscritto in pubblici registri o categoria di beni omogenee, l’anno di acquisizione, il costo originario, le rivalutazioni, le svalutazioni, il fondo di ammortamento nella misura raggiunta al termine del periodo d’imposta precedente, il coefficiente di ammortamento effettivamente praticato nel periodo d’imposta, la quota annuale di ammortamento e le eliminazioni dal processo produttivo. La tenuta del registro non è obbligatoria posto che le relative annotazioni possono, infatti, essere eseguite anche nel libro degli inventari per i soggetti in contabilità ordinaria (art. 2, del D.P.R. n. 695/1996);
* registro Iva acquisti[[129]](#footnote-129) dove annotare le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell’esercizio dell'impresa,
* registro Iva delle fatture emesse[[130]](#footnote-130) dove annotare le fatture emesse nell’ordine della numerazione;
* in determinati casi, del registro dei corrispettivi[[131]](#footnote-131) dove annotare, relativamente alle operazioni effettuate in ciascun giorno, l’ammontare globale dei corrispettivi delle operazioni imponibili e delle relative imposte, distinto secondo l’aliquota applicabile.

1. L’obbligo di rendicontazione delle SSD

Diversamente dalle ASD, le società sportive dilettantistiche assolvono all’obbligo di rendicontazione attraverso la redazione ed il deposito presso il Registro delle Imprese dei bilanci d’esercizi annuali.

Le società sportive dilettantistiche sono infatti obbligate alla redazione del bilancio secondo le norme codicistiche in relazione alla loro dimensione e alla forma societaria prescelta, nonché depositarlo al Registro delle Imprese in formato file “.xbrl” in via ordinaria entro trenta giorni dalla sua approvazione.

In particolare, le società sportive dilettantistiche costituite nella forma di società a responsabilità limitata sono tenute, sotto il profilo civilistico, agli obblighi di bilancio previsti dagli artt. 2423 e ss. del Codice civile.

Il bilancio d’esercizio non è altro che un insieme di documenti contabili che un’impresa deve redigere periodicamente, ai sensi di legge. In particolare, esso si compone di:

* lo Stato Patrimoniale che rappresenta la situazione patrimoniale e finanziaria della società. Esso si compone di due sezioni: l’attivo patrimoniale, dove sono rappresentati tutti i beni e le proprietà possedute dall’azienda (fabbricati, macchinari, attrezzature) ed utilizzati per l’esercizio dell’attività, le partecipazioni sociali detenute, il magazzino, i crediti dell’azienda nei confronti di terzi (clienti, etc.), le disponibilità liquide (cassa, saldi attivi dei conti correnti); il passivo patrimoniale, che si compone dei debiti dell’azienda verso terzi (fornitori, banche, etc.) ed in cui viene evidenziato il patrimonio netto della società che indica essenzialmente il debito ideale della stessa società verso i suoi proprietari, ed è costituito dalle riserve e dal capitale sociale;
* il Conto Economico, che fornisce informazioni in merito alla situazione economica della società, tramite l’indicazione dei costi sostenuti e dei ricavi conseguiti dall’azienda nel corso dell’esercizio. Il risultato economico dell’esercizio (positivo o negativo) viene tratto dalla differenza tra costi e ricavi d’esercizio;
* la Nota Integrativa. Quale documento integrante il bilancio d’esercizio espone tutte le informazioni (qualitative e quantitative) utili ad approfondire e spiegare il contenuto degli schemi di bilancio nell’ottica di fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione economica patrimoniale e finanziaria della società, quali ad esempio l’illustrazione dei criteri contabili adottati, l’indicazione delle informazioni, dei dettagli e delle motivazioni relative all’iscrizione di alcune voci dello stato patrimoniale e del conto economico e altre informazioni di varia natura;
* Rendiconto Finanziario che ha lo scopo di presentare le variazioni dei flussi finanziari (entrate e uscite di disponibilità liquide e mezzi equivalenti) avvenute nel corso dell'esercizio, distinguendo tali flussi a seconda che derivino dall’attività operativa, di investimento e finanziaria.
* Nella sua predisposizione le SSD debbono, innanzitutto, applicare e rispettare le clausole generali, i principi generali e i criteri di valutazione di cui, rispettivamente, agli artt. 2423 e 2423-bis e 2426 del Codice civile e ai principi contabili nazionali, in quanto compatibili con la forma giuridica assunta, l’assenza dello scopo di lucro e con le proprie finalità sportive.

Per le SSD in funzionamento esistono tre tipologie di bilancio:

* il bilancio in forma ordinaria previsto dall’art. 2423 c.c. che dispone: “*Gli amministratori devono redigere il*[*bilancio di esercizio*](https://www.brocardi.it/dizionario/2765.html)*, costituito dallo*[*stato patrimoniale*](https://www.brocardi.it/dizionario/2772.html)*, dal*[*conto economico*](https://www.brocardi.it/dizionario/2810.html)*, dal rendiconto finanziario e dalla*[*nota integrativa*](https://www.brocardi.it/dizionario/2849.html)”;
* il bilancio in forma abbreviata previsto dall’art. 2435-*bis* c.c. che dispone: “*Le società, che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati, possono redigere il bilancio in forma abbreviata quando, nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:*

*1) totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4.400.000 euro;*

*2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000 euro;*

*3) dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 50 unità.*”

Il bilancio abbreviato è composto da: Stato Patrimoniale, Conto Economico e Nota Integrativa. Le imprese che rientrano nella classe delle piccole imprese potranno comunque presentare il bilancio in forma ordinaria;

* il bilancio delle micro-imprese previsto dall’art. 2435-*ter* c.c. che definisce la categoria delle micro-imprese, disciplinando i contenuti del bilancio. Secondo tale articolo, sono considerate micro-imprese le società che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non abbiano superato due dei seguenti limiti:

1) totale dell’attivo dello stato patrimoniale: 175.000 euro;

2) ricavi delle vendite e delle prestazioni: 350.000 euro;

3) dipendenti occupati in media durante l’esercizio: 5 unità.

Ai sensi dell’art. 2435-*ter* c.c., le micro-imprese sono esonerate dalla redazione:

1) del rendiconto finanziario;

2) della nota integrativa quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni previste dal primo comma dell’articolo [2427](https://www.brocardi.it/codice-civile/libro-quinto/titolo-v/capo-v/sezione-ix/art2427.html), numeri 9) e 16) del Codice civile;

3) della relazione sulla gestione quando in calce allo stato patrimoniale risultino le informazioni richieste dai numeri 3) e 4) dell’articolo [2428](https://www.brocardi.it/codice-civile/libro-quinto/titolo-v/capo-v/sezione-ix/art2428.html) del Codice civile.

Nelle micro-imprese, pertanto, il bilancio d’esercizio può essere composto soltanto dallo Stato Patrimoniale e dal Conto Economico, per i quali sono previsti forma, struttura e contenuti uguali a quelli del bilancio in forma abbreviata. Le microimprese possono, comunque, presentare il bilancio in forma abbreviata o il bilancio in forma ordinaria secondo gli ordinari schemi.

In base a quanto stabilito nello statuto, i soci approvano annualmente il bilancio entro 120 o 180 giorni dalla data di fine esercizio, ed entro 30 gg. dalla data di approvazione, l’amministratore provvede al deposito dello stesso presso il Registro Imprese competente.

1. La compilazione e l’invio del Modello EAS

Come previsto per le ASD, con l’avvento della riforma dello sport gli enti sportivi dilettantistici incluse le SSD non sono più tenuti alla trasmissione del Modello EAS[[132]](#footnote-132).

Per il resto si rimanda a quanto illustrato nell’apposito paragrafo dedicato alle associazioni sportive dilettantistiche.

# 6. Imposizione diretta delle ASD e delle SSD tra TUIR e riforma del Terzo settore

* 1. Introduzione

Il tema che stiamo affrontando, come già rilevato in precedenza, rientra nel più generale contesto dei cc.dd. “ETS”, ossia gli Enti del terzo settore, oggetto di codificazione unitaria a seguito dell’approvazione del D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117, recante: “Codice del Terzo settore, a norma dell'art. 1, comma 2, lett. b), della legge 6 giugno 2016, n. 106.”, in breve CTS, la cui entrata in vigore definitiva, con specifico riferimento ad alcune norme in esso contenute, si pone in necessario rapporto con le disposizioni europee in materia di aiuti di Stato.

L'impianto fiscale predisposto per gli ETS, contenuto nel richiamato decreto, infatti, è stato modificato dal D.l. n. 73/2022 (cd. “Decreto semplificazioni”) che ha introdotto importanti novità al comparto delle agevolazioni fiscali e finanziarie previste per tali enti subordinandone l’effettiva applicazione, mediante procedura avviata il 21 settembre 2022, al rilascio di specifica autorizzazione della Commissione Europea[[133]](#footnote-133).

Sulla scorta dell’attuale assetto normativo, pertanto, trovano ancora applicazione le disposizioni del TUIR e della legge n. 398/1991 che prevede, come noto, un particolare regime forfetario di vantaggio per le associazioni sportive dilettantistiche connesso al riconoscimento ai fini sportivi, derivante dall’affiliazione a Federazioni Sportive Nazionali (Fsn), Discipline Sportive Associate (Dsa) ed Enti di Promozione Sportiva (Eps) riconosciuti dal Comitato Olimpico Nazionale Italiano (Coni) e alla certificazione attraverso l’iscrizione nel Registro delle attività sportive dilettantistiche (cd. RASD) istituito presso il Dipartimento per lo sport della Presidenza del Consiglio dei Ministri.

Va evidenziato come il D.lgs. n. 117/2017 non faccia riferimento in maniera espressa alle Associazioni sportive dilettantistiche (Asd) anche se, all’art. 4, comma 1, dello stesso provvedimento, sono espressamente ricomprese, tra i settori di interesse generale di cui all’art. 5 (cfr. comma 1, lett. t), anche le attività di organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche.

Inoltre, il D.lgs. n. 36/2021, tenuto conto delle modifiche recate dal D.lgs. 29 agosto 2023, n. 120 (cd. “Correttivo bis”), ha definitivamente sancito la possibilità per le associazioni ETS iscritte nel Registro unico nazionale del Terzo settore (cd. RUNTS) di assumere anche la qualifica di ente sportivo dilettantistico mediante iscrizione nell’ulteriore Registro delle attività sportive dilettantistiche (cd. RASD), fermo restando il rispetto statutario delle disposizioni specifiche che regolano i due settori.

Va subito ribadita la sostanziale differenza tra i due registri, laddove il RUNTS ha lo scopo di produrre efficacia costitutiva ai fini dell’attribuzione della qualifica di ETS, mentre il RASD, istituito a decorrere dal mese di agosto 2022, serve a certificare la natura dilettantistica degli enti sportivi.

L’iscrizione sia nel RASD, che nel RUNTS – stando alle disposizioni introdotte dal decreto correttivo – consente alle associazioni sportive dotate della doppia qualifica di cumulare i vantaggi connessi alla qualifica di ASD con quelle previste per il terzo settore come recate dal nuovo Codice, ferma restando la necessità di un’attenta valutazione degli effetti delle citate scelte sul piano fiscale[[134]](#footnote-134).

**Ciò in quanto, come già detto e come si vedrà ancora *infra*, l’acquisto della veste di ETS comporterà, a regime, l’accesso a specifici regimi forfettari introdotti con il CTS, ma, allo stesso tempo, anche la disapplicazione del regime forfettario opzionale ai fini Ires e IVA di cui alla legge n. 398/1991.**

Come già rilevato, l’assenza totale dei fini di lucro[[135]](#footnote-135), oltre agli altri vincoli statutari espressamente imposti dai commi 18 e 18-bis dell’art. 90 della legge n. 289/1990, rappresentano requisiti essenziali per il riconoscimento da parte del CONI per l’accesso ai benefici tributari previsti per le SSD (tra cui la decommercializzazione di alcune entrate istituzionali e di quelle direttamente connesse, come previsto dall’art. 148 del TUIR o anche l’accesso ai benefici del 5 per mille.

Anche alle SSD e soc. Cooperative senza fine di lucro si estende il beneficio tributario per l’applicazione delle disposizioni di cui alla legge n. 398/1991 riferito alla determinazione del reddito imponibile commerciale in maniera forfettaria ed agevolato (art. 1 della Legge n. 289/2002).

* 1. Il regime fiscale del cd. “Terzo settore”. Cenni generali

Il nuovo Codice del Terzo Settore, come anticipato, reca una profonda riforma della materia andando, in primo luogo, a confermare la distinzione tra enti commerciali ed enti non commerciali come fissata dall'art. 73 del D.P.R. n. 917 del 1986 (cd. TUIR) anche se, va rimarcato, tale classificazione non riflette alcun effetto con riguardo al regime fiscale applicabile, in quanto ciascun soggetto può assumere ai fini tributari la qualifica commerciale o meno ai fini dell'appartenenza al terzo settore.

Infatti, in base all'art. 73, lett. c, TUIR, l’elemento distintivo degli enti non commerciali è costituito dal fatto di non avere quale oggetto esclusivo o principale lo svolgimento di un’attività di natura commerciale, intendendo per tale l'attività che determina un reddito d'impresa secondo quanto stabilito dall'art. 55 dello stesso Testo Unico.

Tra gli enti del terzo settore, a seguito della riformulazione operata dal sopra richiamato D.lgs. n. 117/2017, rientrano 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 **e ogni altro ente** costituito in forma di associazione riconosciuta o non riconosciuta o di Fondazione che persegua, senza scopo di lucro, finalità civilistiche, solidaristiche e di utilità sociale mediante lo svolgimento, in via esclusiva e principale, di una o più attività di interesse generale in forma volontaria e di erogazione gratuita di denaro, beni o servizi, di mutualità o di produzione o scambio di beni e servizi, e sia iscritto nel Registro unico nazionale del terzo settore.

Il dato che ne deriva concerne, quindi, la circostanza che gli Enti del terzo settore, diversi dalle imprese sociali, di volontariato e filantropiche, devono esercitare in via esclusiva e principale, una o più attività di interesse generale per il perseguimento di finalità civilistiche, solidaristiche e di utilità sociale e non devono avere uno scopo di lucro.

Gli enti, comunque, possono esercitare anche attività diverse da quelle elencate a condizione che l’atto costitutivo o lo Statuto lo consentano e queste **siano secondarie e strumentali** rispetto alle attività di interesse generale nei limiti del Regolamento concernente l’individuazione dei criteri e limiti delle attività strumentali, approvato con D.M. 19 maggio 2021, n. 107.

Secondo tale provvedimento, possono essere considerate strumentali rispetto a quelle di interesse generale, quelle attività che, indipendentemente dal loro oggetto, **sono esercitate dallo stesso ente per la realizzazione in via esclusiva delle finalità civiche** (cfr. art. 2 del decreto).

Le attività diverse sono, invece, considerate secondarie rispetto alle attività di interesse generale quando in ciascun esercizio ricorra una delle seguenti condizioni alternative:

* i relativi ricavi non siano superiori al 30% delle entrate complessive del medesimo ente;
* i relativi ricavi non siano superiori al 66% dei costi complessivi dell'ente del terzo settore;

Da un punto di vista generale (cfr. art. 79 D.lgs. n. 117/2017) le attività di interesse istituzionale sono considerate di natura non commerciale se sono svolte a titolo gratuito dietro versamento di corrispettivi che non superino i costi effettivi, tenuto anche conto degli apporti economici degli enti e salvo eventuali importi di partecipazione alla spesa previsti dall'ordinamento.

Inoltre, ai sensi del comma 2-bis, del citato Codice del terzo settore, dette attività si considerano non commerciali fino a quando i ricavi non superino di oltre il 6% (5% fino ad agosto 2022) i relativi costi per ciascun periodo di imposta e per non oltre tre periodi di imposta consecutivi (due periodi di imposta consecutivi fino all'agosto 2022).

In base all'art. 6 del Codice del terzo settore, indipendentemente dalle previsioni statutarie, gli enti del terzo settore assumono la qualifica di enti commerciali qualora i proventi delle attività svolte in forma di impresa, nonché delle attività diverse da quelle appositamente previste dallo stesso Codice, fatta eccezione per le attività di sponsorizzazione svolte nel rispetto dei criteri appositamente previsti, superino, nel medesimo periodo di imposta, le entrate derivanti da attività non commerciali (cfr. artt. 84 e 85 del Codice del terzo settore).

Si considerano, invece, non commerciali le attività svolte dalle associazioni del terzo settore nei confronti dei propri associati e dei familiari e conviventi degli stessi in conformità alle finalità istituzionali dell'ente. Inoltre, non concorrono alla formazione del reddito delle associazioni del terzo settore le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi.

Tuttavia, come anticipato, in attesa dell’entrata in vigore della nuova disciplina introdotta dal Codice, il regime fiscale degli enti del terzo settore è dettato dal TUIR e, segnatamente, dagli artt.:

* da 143 a 150, per quanto riguarda gli enti non commerciali residenti;
* da 153 a 154, con riferimento agli enti non commerciali non residenti.

Per gli enti residenti, l'oggetto esclusivo o principale dell'attività è determinato *ex lege*, dall'atto costitutivo o nello Statuto, se esistenti in forma di atto pubblico e di scrittura privata autenticata o registrata. In assenza di dette forme, l'oggetto principale dell'ente è determinato in base all’attività effettivamente esercitata secondo quanto stabilito dall'art. 73, comma 5, TUIR[[136]](#footnote-136).

L’oggetto principale dell'ente va individuato nell'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari dello stesso come indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo Statuto.

Se lo Statuto o l'atto costitutivo prevedono lo svolgimento di più attività, di cui alcune di natura commerciale ed altre di natura non commerciale, per la qualificazione dell'ente **occorre fare riferimento all'attività che risulta essere essenziale**, vale a dire quella che consente il raggiungimento degli scopi primari e che tipizza l'ente (cfr. circolare Agenzia entrate 12 maggio 1998, n. 124).

Sempre secondo le disposizioni del TUIR (cfr. art. 149), indipendentemente dalle previsioni statutarie, l’ente perde la qualifica non commerciale quando esercita prevalentemente attività commerciale per un intero periodo di imposta.

Assumono importanza, poi, alcuni parametri che servono per determinare la qualificazione commerciale dell'ente che sono da individuare nella prevalenza di immobilizzazioni relative all'attività commerciale e di ricavi derivanti da attività commerciali, di redditi connessi ad attività commerciali, nonché di componenti negative inerenti all'attività commerciale.

Tali criteri non sono stati inquadrati sottoforma di presunzioni assolute, ma costituiscono indicatori in grado di misurare la commercialità delle attività, utilizzabili dall'Amministrazione finanziaria, unitamente ad altri elementi, al fine di verificare l'effettiva attività esercitata dall'ente.

Ove l’ente perda la qualifica, sì determina che, a partire dal periodo d'imposta in cui vengono meno le condizioni che legittimano le agevolazioni, scatta l'obbligo di inserire tutti i beni facenti parte del patrimonio dell'ente nell'inventario che deve essere effettuato entro 60 giorni dall'inizio del periodo d'imposta in cui ha effetto il mutamento di qualifica.

Conseguentemente, l'ente perde la possibilità di determinare il reddito in base alle regole previste per gli enti no profit (art. 143 TUIR) con la conseguenza che si rendono applicabili le disposizioni che regolano la determinazione del reddito delle società ed enti commerciali secondo il disposto dell’art. 73, comma 1, TUIR.

**Di interesse, notare che le norme sulla perdita della qualifica di ente non commerciale, ai sensi dell’art. 149, comma 4, TUIR, non si applicano alle associazioni sportive dilettantistiche.**

Come anticipato, sebbene agli enti non commerciali si applichino le regole previste per le società di capitali riguardo all'obbligo della dichiarazione, il reddito si determina unitariamente, ma è dato dalla sommatoria delle varie categorie di reddito con la conseguenza che il reddito complessivo (cfr. art. 143, comma 1, TUIR) è formato dai redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi, ovunque prodotti quale ne sia la destinazione, ad esclusione di quelli esenti dall'imposta o di quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva.

Per gli stessi enti, poi, 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 eccedono i costi di diretta imputazione; sono esclusi, poi, dalla formazione del reddito per gli enti non commerciali i fondi pervenuti a seguito di raccolte pubbliche effettuate occasionalmente, e i contributi corrisposti dalle amministrazioni pubbliche per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità alle finalità istituzionali.

La determinazione del reddito è effettuata in base all'art. 144 TUIR secondo cui i redditi e le perdite concorrono a formare il reddito complessivo degli enti non commerciali e sono determinati distintamente per ciascuna categoria in base al risultato complessivo di tutti i cespiti che vi rientrano. Dal reddito complessivo degli enti non commerciali, poi., ai sensi dell’art. 146 TUIR, si deducono i canoni, i livelli e i censi e gli altri oneri gravanti sui redditi degli immobili, le somme corrisposte ai dipendenti chiamati ad adempiere funzioni presso gli uffici elettorali e i contributi alle ONG.

Dall'imposta si detrae, fino a concorrenza del suo ammontare, un importo pari al 22% degli interessi passivi per mutui agrari ipotecari, per le spese sostenute dai soggetti obbligati alla manutenzione dei beni protetti da regime vincolistico, per le erogazioni liberali in denaro a favore dello Stato delle regioni degli enti territoriali e degli enti o istituzioni pubbliche, per il costo specifico o, in mancanza, il valore normale dei beni ceduti gratuitamente, le erogazioni liberali in denaro, le erogazioni liberali a società di mutuo soccorso.

La disposizione di riferimento è contenuta nell’art. 144, comma 4, TUIR, secondo cui le spese e gli altri componenti negativi relativi a beni e servizi adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività, 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 complessivo 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.

Come chiarito dall’Agenzia delle entrate con la Risoluzione n. 86 del 13.3.2002 la suddetta percentuale è determinabile solo al termine di ogni esercizio e i componenti comuni alle due attività devono essere imputati a voci di conto economico separate dai restanti conti e ripartiti tra i conti dell’attività istituzionale e quelli dell’attività commerciale solo al termine dell’esercizio in base alla percentuale sopra determinata. Quindi non è possibile effettuare una ripartizione in base ad un pro-rata determinato in via provvisoria all’inizio dell’esercizio.

6.2.1 Il regime forfetario degli enti non commerciali (art. 145 TUIR)

#### 6.2.1.1 Connotazioni generali

Tra i regimi contabili riferibili agli Enti non commerciali, al netto di quanto previsto dal Codice del terzo settore di cui si è detto in precedenza, vi è quello forfettario di cui all’art. 145 TUIR.

Va subito rilevato come tale regime agevolativo, negli anni, sia stato quasi totalmente soppiantato da un altro regime agevolativo ancor più vantaggioso istituito per gli enti *no profit*, di cui si dirà *infra*[[137]](#footnote-137)ad opera della Legge n. 398/1991[[138]](#footnote-138)*.*

Il regime forfettario previsto dall’art. 145 TUIR consente all’ente non commerciale, ammesso alla tenuta della contabilità semplificata ai sensi dell’art. 18 del D.P.R. n. 600/1973[[139]](#footnote-139), di non tassare per intero il reddito prodotto dall’esercizio di attività di natura commerciale eventualmente esercitata, ma di applicare allo stesso un coefficiente di redditività, in modo da abbattere la base imponibile ai fini della tassazione.

Il regime forfettario è adottabile di anno in anno se i limiti dei ricavi non vengono superati.

Pertanto, qualora i predetti limiti risultino superati alla chiusura del periodo d'imposta, esso non potrà trovare applicazione per il periodo medesimo.

Ai fini della determinazione del reddito si applicano i coefficienti sull'ammontare dei ricavi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali aggiungendo all'importo così ottenuto le plusvalenze, le sopravvenienze attive, i proventi finanziari e immobiliari[[140]](#footnote-140).

Nello specifico, i coefficienti di redditività si differenziano, come in precedenza accennato, in base al tipo di attività esercitata e all’ammontare dei ricavi; nel dettaglio:

* con riguardo alle prestazioni di servizi, con ricavi: i) fino a 15.493,71 euro, il coefficiente è pari al 15%; ii) oltre 15.493,71 euro e fino a euro 309.874,14, il coefficiente è pari al 25%;
* per le altre attività, con ricavi: i) fino a € 25.822,84, il coefficiente è del 10%; ii) oltre 25.822,84 euro e fino a 516.456,90 euro, il coefficiente applicabile è pari al 15%.

Nel caso in cui l'ente non commerciale svolga contemporaneamente sia prestazioni di servizi sia altre attività, indicandone in modo distinto i ricavi, la percentuale di redditività da applicare sarà quella relativa all'attività prevalente. In mancanza di separata indicazione dei ricavi, invece, dovranno essere utilizzati i coefficienti previsti per le attività di prestazioni di servizi.

#### 6.2.1.2 L’opzione per il regime forfettario

Per poter determinare forfetariamente il relativo reddito, gli enti non commerciali, ex art. 145, comma 4, TUIR, devono esercitare una specifica opzione in sede di dichiarazione annuale dei redditi.

L’opzione ha efficacia dall’inizio del periodo d’imposta nel corso del quale la stessa è stata esercitata ed è valida fino a quando non viene revocata e, comunque, per almeno un triennio. La revoca deve essere effettuata nella dichiarazione dei redditi ed ha effetto dall’inizio dell’esercizio in cui è stata presentata la dichiarazione.

Il comma 5 della disposizione in esame, poi, stabilisce che gli enti che intraprendono l’esercizio di un’attività commerciale devono esercitare l’opzione in sede di dichiarazione di inizio attività che deve essere presentata in base alle disposizioni specifiche previste in materia di Iva (vgs. art. 35 del D.P.R. n. 633/1972).

Va comunque rilevato che, come stabilito nel D.P.R. 10 novembre 1997, n. 442, 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 e che la validità dell’opzione e della relativa revoca è subordinata unicamente alla sua concreta attuazione sin dall’inizio dell’anno o dell’attività.

Come chiarito nella circolare ministeriale 12 maggio 1998, n. 124/E, infatti:

* l'opzione si desume dal comportamento concludente posto in essere dal contribuente che, nel caso specifico, consiste nella presentazione della dichiarazione dei redditi non risultando necessaria neppure la comunicazione dell'opzione;
* se alla chiusura dell’esercizio i predetti limiti venissero superati, per lo stesso periodo di imposta non potrà applicarsi il regime di determinazione forfetaria del reddito;
* nel caso in cui si esercitino più attività, la scelta del coefficiente dovrà essere fatta in base all’attività considerata prevalente o in caso di mancata divisione dei ricavi, si dovranno tenere presenti i coefficienti previsti per le prestazioni di servizi, così come specificati nell’art. 145 TUIR, comma 1, lett. a);
* anche se il predetto regolamento fa esplicito riferimento alle opzioni o revoche “di regimi di determinazione dell’imposta o di regimi contabili”, deve ritenersi che le previsioni in esso contenute in ordine al riconoscimento dei “comportamenti concludenti del contribuente” trovino applicazione anche ai fini della determinazione forfetaria del reddito, tenuto conto che il predetto regime di determinazione forfetaria del reddito, si correla ad un regime di contabilità semplificata;
* il contribuente, in tali ipotesi, è obbligato a comunicare l’opzione esercitata per comportamento concludente nella prima dichiarazione annuale Iva da presentare successivamente alla scelta operata;
* nel caso di esonero dall’obbligo di presentazione della dichiarazione annuale, la scelta è comunicata con le stesse modalità ed i termini previsti per la presentazione della dichiarazione dei redditi utilizzando la specifica modulistica relativa alla dichiarazione annuale dell’Iva (vgs. art. 2 del D.P.R. n. 442/1997).

Il regime forfetario di determinazione del reddito può essere utilizzato fino a quando non vengono superati i limiti che consentono di tenere la contabilità in modo semplificato. Con il superamento del limite diventa obbligatoria la tenuta della contabilità ordinaria con la conseguente impossibilità di determinare il reddito in via forfettaria.

#### 6.2.1.3 Il nuovo regime forfettario previsto dal Codice per gli enti del Terzo settore

Ai sensi dell'art. 80 del D.lgs. n. 117/2017 gli enti del Terzo settore di natura non commerciale possono optare per uno specifico regime di determinazione forfettaria del reddito d'impresa che consente di determinare il reddito applicando un coefficiente di redditività all'ammontare dei ricavi conseguiti nell’esercizio delle attività di interesse generale e delle attività diverse, svolte con modalità commerciali, aggiungendo alcuni componenti positivi di reddito.

In particolare, per le attività di prestazioni di servizi, si applica il coefficiente del 7% sui ricavi fino a 130.000 euro, del 10% sui ricavi compresi tra 130.000 e 300.000 euro e del 17% sui ricavi superiori a euro 300.000.

Per le attività, invece, è previsto un coefficiente del 5% per i ricavi fino a 130.000 euro, del 7% per i ricavi compresi tra 130.000 e 300.000 euro e del 14% per i ricavi oltre i 300.000 euro.

Anche in questo caso è previsto che, se gli enti esercitano contemporaneamente prestazioni di servizi ed altre attività, il coefficiente si determini con riferimento all'ammontare dei ricavi relativi all'attività prevalente e che, in caso di mancata distinta annotazione dei ricavi, si considerino prevalenti le prestazioni di servizi.

L'importo determinato in modo forfettario come sopra illustrato deve, poi, essere incrementato dei componenti positivi di reddito relativi alle plusvalenze, alle sopravvenienze attive, ai dividendi e agli interessi, nonché ai proventi immobiliari secondo quanto stabilito negli artt. 86, 88, 89 e 90 del TUIR.

L'opzione per il regime forfettario deve essere esercitata nella dichiarazione annuale dei redditi e ha effetto dall'inizio del periodo d'imposta nel corso del quale è stata esercitata fino a quando non viene revocata e comunque ha la durata di un triennio. Le stesse regole valgono anche per la revoca dell'opzione.

Gli enti che optano per la determinazione forfettaria del reddito di impresa sono esclusi dagli Studi di settore, dai Parametri e dagli Indici sistematici di affidabilità (cd. ISA).

In base all’art. 89, comma 1, D.lgs. n. 117/2017, infine, agli enti del terzo settore non si applicano le disposizioni della legge n. 398 del 1991 riguardanti il regime forfettario di determinazione del reddito.

6.2.2 La de-commercializzazione dei corrispettivi specifici (art. 148 TUIR)

Assume importanza, ai fini della determinazione dei proventi oggetto di tassazione, sia per il corretto calcolo della base imponibile, sia per la definizione dei limiti e dei criteri di qualificazione commerciale dell’ente funzionale ad evitare un’eventuale perdita della connotazione di organismo di natura non commerciale (con la conseguente tassazione delle proprie entrate), la disposizione sulla de-commercializzazione dei proventi di cui all’art. 148, comma 1, TUIR.

La citata disposizione, infatti, fissa una regola di portata generale, valevole per tutti gli enti non commerciali di tipo associativo, tesa a stabilire che: “*non è considerata commerciale l’attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali, dalle associazioni, dai consorzi e dagli altri enti non commerciali di tipo associativo. Le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo*”.

In altri termini, le entrate degli enti non commerciali relative a contributi associativi, quote associative, donazioni ed erogazioni liberali, in quanto aventi lo scopo di consentire la copertura delle spese di funzionamento dell’ente, non sono soggette a tassazione.

L’art. 148, comma 2, TUIR chiarisce quali sono le attività che sono sempre da considerarsi di natura commerciale individuandole nelle cessioni di beni e nelle prestazioni di servizi, anche se effettate nei confronti degli associati o dei partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, compresi i contributi e le quote supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto. La norma, inoltre, specifica che “*detti corrispettivi concorrono alla formazione del reddito complessivo come componenti del reddito di impresa o come redditi diversi secondo che le relative operazioni abbiano carattere di abitualità o di occasionalità*”.

Di contro (cfr. comma 3), le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso il pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o Statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati, per quanto di maggior interesse, con riguardo alle associazioni sportive dilettantistiche, non sono considerate commerciali.

Secondo la circolare dell’Agenzia delle entrate n. 18/E del 2018, l’agevolazione di cui all’art. 148, comma 3, cit., applicabile, come detto, anche alle società sportive dilettantistiche, <<*stabilisce, in sostanza, la non imponibilità ai fini IRES di talune prestazioni rese da specifiche categorie di enti non commerciali associativi, quando sussistono congiuntamente i seguenti presupposti: a) le attività agevolate devono essere effettuate dagli organismi associativi tassativamente indicati (tra cui le associazioni sportive dilettantistiche); 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”.*>>.

In tal senso, la nota di prassi, in linea con la posizione espressa nella precedente circolare n. 124/E del 1998, ha chiarito che, ai fini dell’applicabilità della disposizione agevolativa in argomento, l’attività svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali è quella che costituisce il naturale completamento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano l’ente.

Ancora, secondo quanto affermato dall'Agenzia delle entrate in sede di Telefisco 2018, l’art. 148, comma 3, TUIR, nella versione precedente alle modifiche apportate dall'art. 89 del Codice del Terzo settore, conserva efficacia fino a quando non entreranno in vigore le nuove disposizioni fiscali previste dal titolo X dello stesso Codice.

Conseguentemente, da tale data, la suddetta de-commercializzazione potrà trovare applicazione unicamente in favore delle associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose e sportive dilettantistiche.

Per beneficiare delle disposizioni agevolative disciplinate dai commi 3, 5, 6 e 7 dell'art. 148 in commento, poi, è necessario che i relativi atti costitutivi o statuti vengano redatti nella forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata e siano registrati.

In base al comma 8 dell'art. 148 TUIR, infatti, tali agevolazioni sono subordinate alla presenza negli atti costitutivi, o negli statuti, delle clausole, dirette a garantire il carattere non lucrativo delle attività svolte e a evitare fenomeni elusivi, di seguito indicate[[141]](#footnote-141):

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

Sul punto, l’Amministrazione finanziaria, con la circolare n. 124/E del 1998 ha chiarito che risultano applicabili le disposizioni dell'art. 10 del D.lgs. n. 460 del 1997 inerente alle ONLUS[[142]](#footnote-142). Sempre secondo l’Agenzia delle entrate (cfr. circolare n.9/E del 23 gennaio 2007), al di fuori delle citate ipotesi, i casi di distribuzione di utili devono essere verificati caso per caso;

* obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di scioglimento ad un'associazione con finalità analoghe;
* disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività dello stesso rapporto;
* obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario o del bilancio. La mancata redazione e approvazione del rendiconto annuale determina la non applicabilità delle disposizioni concernenti da non commercialità come chiarito dall'Agenzia delle entrate con la citata circolare n. 124/E del 1998;
* eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti. Vale la pena rilevare che il D.lgs. n. 460/1997 non prevede la possibilità per i soci di esprimere per corrispondenza il proprio voto sulla considerazione che la *ratio* della norma, diretta prevenire fattispecie elusive richiede la partecipazione reale fisica dei soci alla vita dell'associazione;
* intrasmissibilità della quota o del contributo associativo, ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte.

Le citate clausole possono essere riportate nell'atto costitutivo o nello Statuto anche con formulazioni diverse da quelle previste espressamente dalla norma, purché di portata univoca.

Il comma 4 della disposizione in esame, invece, chiarisce che devono essere considerate commerciali le attività relative alle cessioni di beni nuovi prodotti per la vendita, alle somministrazioni di pasti, alle erogazioni di acqua, gas, energia elettrica e vapore, alle prestazioni alberghiere, di alloggio, di trasporto e di deposito, alle prestazioni di servizi portuali e aeroportuali, alla gestione di spacci aziendali e di mense, all’organizzazione di viaggi e soggiorni turistici, alla gestione di fiere ed esposizioni a carattere commerciale, alla pubblicità commerciale, alle telecomunicazioni e radiodiffusioni circolari.

6.2.3 La perdita della qualifica di ente non commerciale: in particolare, nei casi di continuata prevalenza dell’attività commerciale

Ai sensi dell’art. 149, comma 1, TUIR, “*Indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta*".

Al comma successivo la norma dispone che “*Ai fini della qualificazione commerciale dell'ente*" debba tenersi conto di alcuni parametri, attinenti alla prevalenza quantitativa di alcuni dati afferenti l'attività commerciale rispetto alle attività istituzionali (immobilizzazioni al netto degli ammortamenti, ricavi dell'attività commerciale, prevalente rispetto sia alle cessioni delle attività istituzionali sia ai contributi e alle quote associative, costi inerenti l'attività commerciale prevalenti rispetto alle altre spese).

Tali disposizioni configurano il presupposto sulla base del quale l'ente collettivo non societario perde il beneficio della non commercialità, indipendentemente dal mancato rispetto statutario delle disposizioni di legge (art. 148, comma 8, TUIR), solo che si riscontri l'esercizio di prevalente attività commerciale (secondo i parametri indicati dall'art. 149, comma 2, TUIR) rispetto a quella istituzionale in relazione a un determinato periodo di tempo ("per un intero periodo di imposta").

Pur tenendo presente, inoltre, che l'art. 149, comma 4, TUIR prevede che il criterio di prevalenza dell'attività commerciale su quella istituzionale non sia applicabile alle associazioni sportive dilettantistiche, tuttavia questa disposizione va interpretata restrittivamente alla luce del Diritto dell'UE, secondo cui - al fine di non considerare l'art. 149, comma 4, TUIR quale aiuto di Stato - devono istituirsi strumenti per reprimere gli abusi della qualifica di ente non commerciale, anche in relazione alle associazioni sportive dilettantistiche, le quali "possono perdere la qualifica di ente non commerciale se svolgono attività prevalentemente economiche (...)”.

Sul punto, la giurisprudenza di legittimità[[143]](#footnote-143) ha chiarito che non sussiste quel sistema di "qualifica permanente di ente non commerciale"[[144]](#footnote-144) e, dunque, le associazioni sportive dilettantistiche possono svolgere attività commerciale, ma se questa attività viene svolta con prevalenza, ciò non può avvenire in modo permanente, ma del tutto episodicamente. Secondo la menzionata giurisprudenza, infatti, ove l'esercizio prevalente di attività commerciale si protragga per più di un periodo di imposta (e, in quanto tale, divenga permanente), non trova applicazione nei confronti delle associazioni sportive dilettantistiche l'esenzione di cui all'art. 149, comma 4, TUIR.

La disposizione in oggetto consente, pertanto, eccezionalmente alle ASD di godere del regime fiscale privilegiato se la prevalenza dell'attività commerciale - secondo i parametri di cui all'art. 149, comma 2 TUIR - non si protragga oltre un solo periodo di imposta.

E' stato altresì chiarito che, ai fini della qualifica di ente quale non commerciale rileva l'esercizio, in via prevalente, di attività rese in conformità ai fini statutari non rientranti nelle fattispecie di cui all'art. 2195 c.c., svolte in mancanza di specifica organizzazione e verso il pagamento di corrispettivi non eccedenti i costi di diretta imputazione, con la conseguenza che va disconosciuto il regime di favore previsto dall’art. 143 TUIR, per carenza di detti requisiti di de-commercializzazione, in caso di distribuzione degli utili, omessa compilazione del libro dei soci e mancata partecipazione degli associati alla vita dell'ente[[145]](#footnote-145).

* 1. Il regime fiscale delle Associazioni sportive dilettantistiche (ASD) e delle Società sportive dilettantistiche (SSD)

6.3.1 Premessa

L'attività sportiva dilettantistica può essere svolta sia dalle associazioni di cui al Libro I del Codice civile, sia dalle società di capitali o di persone senza fini di lucro individuate nel Libro V del Codice civile.

Sul piano generale, le Associazioni sportive dilettantistiche (cc.dd. ASD), dunque, sono enti disciplinati dagli artt. da 14 a 42-bis c.c., mentre le società sportive dilettantistiche (cc.dd. SSD) sono state istituite con la legge n. 289 del 2002 e sono disciplinate dal Libro V del Codice civile.

La riforma del Terzo settore, come detto, ha dato la possibilità alle ASD e alle SSD di scegliere di avvalersi delle misure previste dallo stesso Codice del Terzo settore iscrivendosi al predetto RUNTS, ovvero di continuare a fruire del regime agevolato di cui alla legge n. 398 del 1991.

Le ASD che non svolgono in via esclusiva o principale attività commerciali, ai fini fiscali, si collocano, quindi, fra gli enti non commerciali (ENC) e sono destinatarie, a determinate condizioni, di particolari disposizioni di vantaggio.

Il rispetto dei requisiti richiesti dalle norme e l’iscrizione nel registro del CONI consentono, invece, alle ASD di accedere a specifiche agevolazioni fiscali.

6.3.2 Il regime fiscale normale delle Associazioni sportive dilettantistiche

Come accennato, le associazioni sportive dilettantistiche, sul piano generale, rientrano tra gli enti non commerciali e sono regolati dall'art. 73, comma 1, lett. c), TUIR.

Conseguentemente, per questa categoria di enti trovano applicazione le norme di cui agli artt. 143 e ss. del citato TUIR, applicabili a tutti gli enti non commerciali.

In base all’art. 143, comma 1, TUIR, il reddito complessivo di tali enti è determinato dalla sommatoria delle diverse categorie reddituali (fondiari, di capitale, d’impresa e diversi), al netto delle prestazioni di servizio, di carattere non commerciale, rese in conformità alle finalità istituzionali senza specifica organizzazione e con il pagamento di corrispettivi che non eccedano i costi di diretta imputazione.

Secondo la medesima disposizione (cfr. comma 3), poi, non concorrono, in ogni caso, per quanto di interesse, alla formazione del reddito i fondi pervenuti ai predetti enti 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.

In caso di esercizio di un’attività commerciale non finalizzata all’attività istituzionale, trovano applicazione le regole ordinarie sulla tassazione dei redditi e l’ente è tenuto in forza dell’art. 144 TUIR alla separazione della contabilità.

In applicazione, poi, dell'art. 148, comma 1, TUIR, anche per le ASD non è considerata commerciale l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti in conformità alle finalità istituzionali con la conseguenza che le somme versate dagli associati a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo.

In particolare, il regime di cui all'art. 148, comma 3, TUIR è riservato a tutti gli enti di tipo associativo compresi quelli operanti nel settore dilettantistico e sancisce la non imponibilità ai fini IRES delle attività rese in diretta attuazione degli scopi istituzionali, verso il pagamento di corrispettivi specifici, nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, 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.

Tale regime si applica direttamente sia alle ASD, quali enti di cui all’art. 73 TUIR, sia alle SSD, di cui si dirà *infra*, in forza dell'art. 90 della legge 289 del 2002.

Sempre con riguardo alle ASD, va inoltre evidenziato come alle stesse non si applichi la disciplina sulla perdita della qualifica di ente non commerciale prevista dall’art. 149 TUIR, con il risultato che, anche qualora l’associazione sportiva dovesse esercitare in via prevalente attività commerciale per un intero periodo d’imposta, questa non perderà automaticamente la qualifica di ente non commerciale.

6.3.3 I requisiti di non lucratività ed effettività del rapporto associativo

Come già rilevato in precedenza, anche le ASD (e le SSD), allo scopo di accedere al regime agevolato di cui al citato art. 148, comma 3, TUIR, devono adeguare i propri Statuti alle clausole previste dall'art. 148, comma 8, TUIR, con la finalità di garantire la non lucratività dell'ente, nonché l'effettività del rapporto associativo.

Sulla specifica questione si deve richiamare il contenuto della circolare dell’Agenzia delle entrate n. 18/E del 2018, secondo cui la spettanza del regime agevolativo ex art. 148, comma 3, TUIR, è subordinata alla circostanza che i proventi derivino dall’esercizio di attività rese in diretta attuazione degli scopi istituzionali con la conseguenza che, ove l’ente consegua proventi che non risultano collegabili in alcun modo con gli scopi istituzionali, gli stessi sono sottoposti al regime fiscale ordinario stabilito in materia di IRES.

Assume dunque rilievo la circostanza di considerare connotati da carattere istituzionale i proventi delle attività commerciali che si mostrano strutturalmente funzionali all'attività sportiva dilettantistica costituendo il naturale completamento dell'esercizio dell'attività sportiva stessa.

6.3.4 La raccolta occasionale di fondi e le attività commerciali connessi a scopi istituzionali

Le associazioni sportive dilettantistiche, quali enti senza scopo di lucro, possono svolgere (ove previsto nello Statuto), attività occasionali di raccolta fondi in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

Tali iniziative, aperte al pubblico (e quindi anche ai non associati), prevedono la possibilità di raccogliere dei fondi altresì mediate offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori che, per effetto dell’espressa previsione di cui all’art. 143, comma 3, lett. a), TUIR, non concorrono alla formazione della base imponibile ai fini delle Imposte dirette e dall’IVA.

Un’ulteriore specifica circa l’agevolazione in oggetto riguarda le associazioni che applicano il regime forfettario di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398, di cui si dirà *infra*, prevedendo l’art. 25, comma 2, della legge 13 maggio 1999, n. 133, la possibilità per queste di svolgere, nel rispetto del duplice vincolo annuale rappresentato da un numero di eventi non superiore a 2 e per un totale di proventi complessivamente introitati non superiore a euro 51.645,69, attività neutrali sotto il profilo delle imposte dirette quali:

* attività commerciali connesse agli scopi istituzionali (es. somministrazione alimenti e bevande durante un torneo di calcio, vendita di gadget e materiale sportivo durante una giornata di presentazione delle attività associative, iscrizione a gara ciclistica da soggetti non tesserati, ecc.);
* occasionali attività di raccolta pubblica di fondi ex art. 143, comma 3, lett. a), del T.U.I.R.

Sulla scorta di quanto disposto dall’art. 20, comma 2, del D.P.R. n. 600/1973, “*indipendentemente dalla redazione del rendiconto annuale economico e finanziario*”, per ciascuna manifestazione è previsto per l’ente organizzatore l’obbligo di redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell’esercizio sociale, un apposito e separato rendiconto (autonomo rispetto al bilancio o rendiconto annuale) tenuto e conservato ai sensi dell’art. 22 del citato D.P.R. n. 600/1973 e accompagnato da una relazione illustrativa con l’indicazione, in modo chiaro e trasparente, delle movimentazioni in entrata e uscita (criterio di cassa) relative a ciascun evento.

L’Agenzia delle entrate ha precisato che l’associazione che non abbia redatto il rendiconto, ma sia comunque in grado di documentare le entrate e le spese relative a ciascuna celebrazione, ricorrenza o campagna di sensibilizzazione, per effetto della corretta tenuta della contabilità generale, potrà mantenere la neutralità fiscale dei proventi in oggetto rendendosi, ad ogni modo applicabile, la sanzione amministrativa pecuniaria da 1.000 a 8.000 euro ai sensi dell’art. 9, comma 1, D.lgs. n. 471/1997.

6.3.5 (Segue…) le attività che secondo l’Amministrazione finanziaria non sono coerenti con gli scopi istituzionali

Secondo quanto rilevato nella citata circolare n. 18/E del 2018, i corsi svolti per attività sportive che non rientrano nell'ambito delle discipline sportive riconosciute dal CONI, oppure svolti con l'impiego di strutture e mezzi organizzati e finalizzati ad esercitare effetti concorrenziali sul mercato, non possono evidentemente considerarsi svolti in attuazione degli scopi istituzionali.

Devono ritenersi tali, poi, le attività dirette alla vendita di beni o a prestazioni di servizi per le quali l'ente si avvalga di strumenti pubblicitari o comunque di diffusione delle informazioni a soggetti terzi, diversi dagli associati, ovvero tramite strumenti propri degli operatori di mercato come, ad esempio, l’uso di insegne, marchi, locali attrezzati con finalità pubblicitarie, utilizzo di mezzi e segni distintivi tipici del mercato concorrenziale con il precipuo fine di acquisire una clientela estranea all'ambito associativo.

Di conseguenza, secondo l’Agenzia delle entrate, anche la somministrazione di alimenti e bevande resa in locali interni all'associazione sportiva dilettantistica, anche se svolta nei confronti dei soci e degli associati, deve in ogni caso considerarsi attività commerciale, in quanto esclusa dalla de-commercializzazione.

Lo stesso discorso vale, sempre secondo la suddetta circolare dell’Agenzia delle entrate, con riguardo alle prestazioni relative al bagno turco e all'idromassaggio in quanto carenti con riguardo alla connessione con gli scopi istituzionali per la mancanza di una stretta funzionalità con la pratica riferita alla disciplina per la quale l'ente è iscritto al registro del CONI.

In tale ottica, può essere considerata attuativa degli scopi istituzionali la mera somministrazione di alimenti e bevande[[146]](#footnote-146), ovvero la vendita di materiale sportivo, solo ove tali attività siano strettamente funzionali alla pratica delle discipline suddette, con la precisazione che in questi casi:

* le attività stesse devono essere svolte all'interno della struttura dove si svolge la pratica sportiva e non in spazi o locali distinti da essa;
* tali attività devono avvenire senza l'impiego di strutture e mezzi organizzati con finalità concorrenziali così da garantire che queste siano in concreto prevalentemente destinate agli associati e ai tesserati.

Possono considerarsi rientranti, o meglio connessi con gli scopi istituzionali anche i servizi di utilizzo dei campi da gioco, degli spogliatoi, degli armadietti e di altre strutture e beni dell'ente sportivo dilettante, solo ove tali servizi siano resi a soggetti diversi da quelli di cui all'art. 148, comma 3, TUIR (*id est*, per quanto ci occupa, ad associazioni sportive dilettantistiche), sempre che tali prestazioni siano finalizzate alla pratica sportiva così come delineata dai programmi dell'organismo di affiliazione.

Si consideri, infine, che le agevolazioni di cui all’art. 148, comma 3, TUIR, come chiarisce la stessa circolare n. 18/E del 2018, si applicano con riferimento alle attività effettuate dall’associazione o società sportiva dilettantistica non lucrativa non solo nei confronti dei soggetti aventi la qualifica di associati o soci, ma anche nei confronti di soggetti frequentatori e/o praticanti che non rivestono la qualifica di soci o associati, a condizione che i destinatari delle attività risultino, come previsto dalla norma, “*tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali*”, vale a dire tesserati della Federazione Sportiva Nazionale, dell’Ente di Promozione Sportiva o della Disciplina Sportiva Associata cui è affiliato l’ente sportivo dilettantistico non lucrativo.

* 1. Il divieto di distribuzione degli utili in favore di dipendenti e collaboratori

In base all’art. 8, commi 1 e 2, del citato D.lgs. n. 36 del 2021, “*1. Le associazioni e le società sportive dilettantistiche destinano eventuali utili ed avanzi di gestione allo svolgimento dell’attività statutaria o all'incremento del proprio patrimonio. 2. Ai fini di cui al comma 1 e fatto salvo quanto previsto dai commi 3 e 4-bis, è vietata la distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominati, a soci o associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di qualsiasi altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto. Ai sensi e per gli effetti di cui al presente comma, si applica l’articolo 3, comma 2, ultimo periodo, e comma 2-bis, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112*”.

L’introduzione della norma pone non poche questioni relative all’individuazione della misura da applicare ai corrispettivi in favore di lavoratori subordinati e autonomi rispetto al parametro fissato dai contratti collettivi di cui all'art. 51, D.lgs. 81/2015, il limite oltre il quale si configura l’ipotesi di divieto di cui alla norma da ultimo introdotta[[147]](#footnote-147); tanto che in dottrina si è auspicato un intervento normativo teso a chiarirne la portata applicativa[[148]](#footnote-148).

* 1. Il corretto trattamento fiscale delle sponsorizzazioni

Va subito rilevato come le spese di sponsorizzazione possano essere ricondotte nell'ambito delle spese di pubblicità e di propaganda.

Il contratto di sponsorizzazione, in particolare, è il contratto relativo a prestazioni corrispettive con il quale una parte (detta *sponsor*) si impegna, dietro pagamento di un corrispettivo, ad associare pro-tempore nel corso di manifestazioni sportive, artistiche, culturali o scientifiche, il nome dello *sponsor* al proprio, rendendo esplicito in tal modo che la manifestazione o la partecipazione dello sponsorizzato alla manifestazione sia conseguente all'onere sostenuto dallo *sponsor*.

In altri termini, nella misura in cui tale onere risulta sostenuto specificatamente per trarre benefici alla propria attività di vendita o alla propria immagine, lo stesso rientra tra le spese di pubblicità e propaganda.

Ai sensi dell'art. 90, comma 8, della legge n. 289/2002, il corrispettivo in denaro o in natura versato a 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 a un importo annuo complessivo non superiore a euro 200.000, spesa di pubblicità volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario, ai sensi dell’art. 108, comma 2, TUIR. La circolare dell’Agenzia delle entrate n. 21/E del 22 aprile 2003, ha chiarito che affinché si applichi la suddetta disciplina, deve riscontrarsi la sussistenza di due condizioni e in particolar modo: i) i corrispettivi erogati devono essere necessariamente destinati alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante; ii) a fronte dell'erogazione, deve sussistere in concreto una specifica attività del beneficiario della medesima[[149]](#footnote-149).

Peraltro, già la risoluzione ministeriale n. 9/204 del 17 giugno 1992 aveva chiarito che le spese di sponsorizzazione “*sono connesse a un contratto la cui caratterizzazione è costituita, di regola, da un rapporto sinallagmatico tra lo sponsor e il soggetto sponsorizzato, in base al quale le parti interessate fissano le clausole contrattuali in relazione agli scopi che esse intendono raggiungere. Generalmente mediante tale contratto lo sponsor si obbliga a una prestazione in denaro o in natura nei confronti del soggetto sponsorizzato che, a sua volta, si impegna a pubblicizzare e/o a propagandare il prodotto, il marchio, i servizi o, comunque, l’attività produttiva dello sponsor e, pertanto, le relative spese, cui non può disconoscersi una stretta correlazione con l’intento di conseguire maggiori ricavi, rientrano nella previsione normativa di cui alla prima parte del comma 2 dell’art. 108 TUIR, con i conseguenti riflessi in termini fiscali*”.

La Riforma dello sport è intervenuta sullo specifico tema, ma si tratta invero di cambiamenti di natura solo formale dato che il D.lgs. n. 36/2021 ha abrogato la norma di cui al citato art. 108 TUIR prevedendo che:

* che i proventi derivanti dai rapporti di sponsorizzazione, promo pubblicitari, cessione di diritti e indennità legate alla formazione degli atleti nonché dalla gestione di impianti e strutture sportive siano esclusi dal computo dei criteri e limiti atti a definire le attività diverse da quelle istituzionali che le ASD e le SSD possono svolgere (cfr. art. 9, comma 1-bis, del nuovo decreto);
* il corrispettivo in denaro o in natura in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche e fondazioni costituite da istituzioni scolastiche, nonché di associazioni e gruppi sportivi scolastici che svolgono attività nei settori giovanili riconosciuti 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'articolo 108, comma 1, TUIR.

Allo stato, dunque, sulla scorta della citata presunzione legale, i corrispettivi in denaro o in natura corrisposti da ciascuno sponsor in favore delle ASD e delle SSD, al fine di veicolare i propri messaggi con lo scopo di promuovere la propria immagine e/o i propri servizi e prodotti, costituiscono spese pubblicitarie deducibili.

Il tema è stato analizzato anche dalla giurisprudenza di legittimità[[150]](#footnote-150) che, sul punto, sebbene con riferimento al pregresso quadro normativo che, come visto, è rimasto sostanzialmente immutato, ha chiarito che la norma di cui all'art. 90, comma 8, della legge n. 289/2002 “*può essere esaminata sotto due distinti profili, il primo, relativo alla natura giuridica delle sponsorizzazioni come spese di pubblicità o di rappresentanza, e, il secondo, relativo alla sussistenza o meno di una presunzione legale di inerenza e congruità delle sponsorizzazioni medesime. Il dibattito circa la qualificazione giuridica delle sponsorizzazioni quali spese di rappresentanza o di pubblicità, che è sorto anteriormente alla legge finanziaria 2008 (L. n. 227 del 2007), che ha apportato modifiche all'art. 108, comma 2, del t.u.i.r., è da ritenersi superato essendosi ormai affermato l'orientamento di questa Corte che le riconduce nel novero delle spese pubblicitarie. Prima delle suindicate modifiche introdotte dalla Finanziaria del 2008, il regime di deducibilità delle spese di rappresentanza era assai meno favorevole rispetto al regime di deducibilità delle spese pubblicitarie. Infatti, l'art. 108, comma 2, secondo periodo, del t.u.i.r., consentiva la deducibilità delle spese di rappresentanza nella misura di un terzo del loro ammontare, per quote costanti nell'esercizio di sostenimento e nei quattro successivi. Per contro, il primo periodo del citato art. 108, comma 2, del t.u.i.r. stabiliva l'integrale deducibilità delle spese di pubblicità, mantenendo tuttavia criteri di imputazione temporale analoghi a quelli applicabili alle spese di rappresentanza (deducibilità nell'esercizio di sostenimento o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei quattro successivi)”.*

La giurisprudenza di legittimità[[151]](#footnote-151) si mostra utile anche con riguardo alla definizione del “criterio discretivo” tra spese di rappresentanza e spese di pubblicità che, secondo i giudici, “*va individuato negli obiettivi perseguiti, atteso che le prime sono sostenute per accrescere il prestigio della impresa senza dar luogo ad una aspettativa di incremento delle vendite, se non in via mediata e indiretta attraverso il conseguente aumento della sua notorietà e immagine, mentre le seconde hanno una diretta finalità promozionale di prodotti e servizi commercializzati, mediante l'informazione ai consumatori circa l'esistenza di tali beni e servizi, unitamente all'evidenziazione e all'esaltazione delle loro caratteristiche e dell'idoneità a soddisfarne i bisogni, in modo da incrementare le relative vendite*”.

Normalmente, “*le spese di sponsorizzazione costituiscono spese di rappresentanza, deducibili nei limiti della disposizione menzionata, ove il contribuente non provi che all'attività sponsorizzata sia riconducibile una diretta "aspettativa di ritorno commerciale*"[[152]](#footnote-152). Conseguentemente, “*laddove non vi sia alcun nesso tra l'attività sponsorizzata e quella posta in esser dallo sponsor, le relative spese non possono essere considerate di pubblicità, e come tali integralmente deducibili, ma devono ritenersi spese di rappresentanza soggette ai limiti previsti dall'art. 108 del t.u.i.r.* [ndr, ora art. 12 D.lgs. n. 36/2021] *e dalle disposizioni secondarie attuative*”[[153]](#footnote-153).

Quindi, secondo la giurisprudenza, il citato art. 90, comma 8, legge n. 289/2002, costituisce una eccezione nella misura in cui <<*a fronte delle erogazioni dello sponsor, lo sponsee si impegna ad una serie di attività promozionali suscettibili di valutazione economica. Si è, al riguardo, spiegato che la citata disposizione ha introdotto, a favore del solo "soggetto erogante" il corrispettivo (nella specie la società controricorrente) e non, invece, a favore dell'associazione sportiva che riceve l'erogazione di denaro, una presunzione legale assoluta circa la natura pubblicitaria di tali spese, e ciò in assoluta sintonia con i documenti di prassi*>>[[154]](#footnote-154).

In sostanza, il legislatore ha stabilito una presunzione assoluta di deducibilità del costo, rendendo non sindacabile la scelta dell'imprenditore di promuovere il nome, il marchio o l'immagine attraverso iniziative pubblicitarie nel settore sportivo dilettantistico.

Non si può, quindi, negare lo scomputo dei costi di sponsorizzazione sulla base di una asserita assenza di una diretta aspettativa di ritorno commerciale, atteso che una tale soluzione non si porrebbe neppure in linea con la stessa nozione di inerenza, come delineatasi nel tempo, che è di natura qualitativa e non quantitativa, e non è dunque più basata sulla necessaria riconducibilità dell'onere alla percezione di ricavi da parte dell'impresa che sostiene il costo[[155]](#footnote-155).

Parimenti, non appare consentita la contestazione della incongruità o dell'antieconomicità del costo, dal momento che nel campo delle sponsorizzazioni è improponibile, se non impossibile, individuare l'ammontare "congruo" di una sponsorizzazione, poichè queste spese, di solito, sono sostenute nella prospettiva di aumentare i ricavi, senza la ben che minima garanzia che tale obiettivo possa essere davvero conseguito, e consente, di conseguenza, di ritenere integralmente deducibili tali spese dal soggetto *sponsor[[156]](#footnote-156)*.

Il carattere di specialità della norma contenuta nel menzionato art. 90, comma 8, della legge n. 289 del 2002 è stata ribadita anche da un recentissimo arresto della giurisprudenza di legittimità[[157]](#footnote-157) che ha sottolineato come l’esigenza del Legislatore della suddetta previsione normativa sia stata chiaramente quella di dettare un regime fiscale di favore per quei soggetti che decidono di investire nello *sport* amatoriale.

Dopo aver ribadito la deducibilità integrale del costo di sponsorizzazione da parte del soggetto erogante e l’insindacabilità della scelta dello *sponsor* di promuovere il proprio nome, il marchio o l’immagine attraverso iniziative pubblicitarie nello sport dilettantistico, i giudici precisano come tale previsione normativa si sposi perfettamente con la rilevanza costituzionale dello *sport* e con l’utilità sociale delle attività connesse, considerate degne di promozione e protezione.

* 1. Estensione della disciplina delle ASD anche alle SSD

La legge n. 289 del 2002, art. 90, comma 1, ha sancito che “*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*".

La suddetta previsione normativa, pertanto, rende applicabile alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro, non solo il regime agevolativo di cui alla legge n. 398 del 1991, ma anche le altre disposizioni disciplinanti il regime fiscale delle associazioni sportive dilettantistiche come il regime previsto dall’art. 148, comma 3, TUIR riferito alla de-commercializzazione dei proventi derivanti dalle attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti dei soci e dei tesserati del medesimo organismo sportivo affiliante di cui fa parte la società sportiva.

Come chiarito anche dall’Agenzia delle entrate[[158]](#footnote-158), l'art. 90 in commento si applica alle società e associazioni sportive dilettantistiche riconosciute dal CONI quale unico organismo certificatore dell'effettiva attività sportiva di tali società e associazioni.

Nelle società sportive, che devono essere, ai fini delle agevolazioni, senza scopo di lucro, risulta dunque importante l’adozione di un regime di contabilità separata che ha lo scopo, in particolar modo, di distinguere i costi e i ricavi dalle attività de-commercializzate da quelli connessi alle attività commerciali e individuare, tra questi ultimi, quelli collegati con l’attività istituzionale che possono beneficiare del regime forfetario.

Data la circostanza che le società sportive dilettantistiche sono costituite sotto forma di società di capitali e, seppure non perseguano finalità lucrative, mantengono la natura commerciale, occorre verificare in concreto se la percezione da parte di soci di compensi per l'attività di amministratore e di allenatore, nonché di canoni di locazione, costituisca o meno indiretta distribuzione dei proventi dell'attività sociale, che potrebbe comportare la disapplicazione del regime agevolativo di cui al citato art. 90.

Peraltro, sempre l’Agenzia delle entrate[[159]](#footnote-159) ha richiamato l’attenzione sulla circostanza che l'art. 10, comma 6, lettere b), c) ed e), del D.lgs. n. 460/1997, individua alcune fattispecie che costituiscono sempre indici di distribuzione indiretta aventi valore di presunzione assoluta; al di fuori di tali codificate fattispecie, l'intento lucrativo della società sportiva deve essere valutato caso per caso in relazione agli specifici comportamenti elusivi posti in essere, considerando anche l’eventuale cumulo degli stessi.

Vi è, poi, la possibilità per le SSD, ai sensi dell’art. 25, comma 2, della legge n. 133/1999, di effettuare attività occasionali di raccolta fondi, anche mediante offerta di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, in concomitanza con celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione, ovvero lo svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali, considerando entrambe le attività fiscalmente neutrali sotto il profilo delle imposte ove svolte nel rispetto del limite di due eventi per anno e di proventi complessivamente conseguiti non superiori a euro 51.645,69.

In ultimo, poi, va rimarcata la circostanza che alle SSD, data la circostanza che le stesse mantengono, sul piano fiscale, la natura commerciale, non risultano applicabili le disposizioni contenute nell’art. 143, comma 3, lett. b), e nell’art. 149 del TUIR.

* 1. La disciplina IRAP delle ASD e delle SSD

Sulla base della disciplina di cui al D.lgs. n. 446 del 1997 le attività sportive rientrano nell’ambito applicativo della disciplina IRAP, indipendentemente dalla natura dell’attività svolta. Infatti, l’art. 10 del D.lgs. n. 446/1997 prevede una generale disciplina IRAP per gli enti non commerciali che non individua particolari previsioni normative con riguardo agli enti di natura sportivo-dilettantistica.

In base alla tipologia dell’associazione però si concretizzano modalità diverse per il calcolo e per la determinazione dell’imposta dovuta (è prevista, infatti, la compilazione della Sezione 1 o 2 del modello IRAP, sulla scorta delle disposizioni, di volta in volta, dettate dall’Agenzia delle entrate).

Ove si tratti di una associazione che svolge esclusivamente attività istituzionale, ai sensi dell’art. 10 del D.lgs. n. 446/1997, la base imponibile IRAP sarà determinata dalla somma delle retribuzioni corrisposte al personale dipendente, dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi, di quelle per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente e degli interessi passivi.

Ove sia stata effettuata l’opzione per il regime di cui alla legge n. 398/1991, invece, ai sensi degli artt. 10 e 17, comma 2, del decreto IRAP, il dato di partenza per il calcolo dell’imposta dovuta è individuato dal reddito determinato forfetariamente ai fini IRES cui dovranno essere applicate le previste variazioni disposte dalla disciplina IRAP. Sulla scorta delle richiamate disposizioni, infatti, il valore della produzione netta ai fini IRAP si può determinare aumentando il reddito, calcolato in base a tale regime, delle retribuzioni corrisposte al personale dipendente, dei compensi spettanti ai collaboratori coordinati e continuativi, di quelle per prestazioni di lavoro autonomo non esercitate abitualmente e degli interessi passivi.

La Corte di Cassazione con la sentenza 29254 del 20 ottobre 2023, poi, ha stabilito che alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali, senza fine di lucro, non si applica la disciplina IRAP di favore prevista per le ASD in quanto il richiamo previsto dall’art. 90, comma 1, della legge n. 289/2002, riguarda solo ed esclusivamente le norme fiscali peculiarmente disciplinanti il regime fiscale delle associazioni sportive dilettantistiche, e non anche quelle previste per tutti gli enti non commerciali in generale.

In particolare, secondo la Corte di Cassazione, l'inciso "...e le altre disposizioni tributarie riguardati le associazioni sportive dilettantistiche...” indicato nella legge n. 289 del 2002, al citato art. 90, comma 1, si riferisce solo ed esclusivamente alle norme fiscali peculiarmente disciplinanti il regime fiscale di tali associazioni sportive dilettantistiche, e non anche di tutti gli enti non commerciali.

L'art. 90, comma 1, cit., dunque, non rinvia all’art. 10 del D.lgs. n. 446 del 1997 che, come detto, regolamenta in generale il calcolo della base imponibile dell'IRAP di tutti gli enti non commerciali, senza indicare un particolare regime giuridico per le associazioni sportive dilettantistiche.

Tale norma, pertanto, si applica solo alle associazioni sportive dilettantistiche che rientrano nel novero degli enti non commerciali in base all’art. 3, comma 1, lett. e), D.lgs. n. 446 del 1997, ma giammai alle società sportive dilettantistiche costituite sotto forma di società di capitali che soggiacciono, invece, alle disposizioni tributarie previste per gli enti commerciali e società di capitali, con particolare riguardo all’art. 5 del D.lgs. n. 446 del 1997.

# 7.

# Il regime forfetario di cui alla legge n. 398 del 1991

* 1. Profili generali del regime agevolativo

Con riferimento alle ASD e alle SSD, poi, bisogna esaminare il regime opzionale previsto dalla legge n. 398 del 1991 che contempla la possibilità di determinare forfetariamente il reddito imponibile applicando uno specifico coefficiente di redditività all'ammontare dei redditi conseguiti.

In particolare, nell'ipotesi in cui una ASD sia qualificata come ente non commerciale e tenuto conto della circostanza che, ai sensi dell'art. 143, comma 1, TUIR, il reddito complessivo è dato dalla somma dei redditi prodotti (fondiari, di capitale, impresa e diversi ) vi sarà la necessità di determinare distintamente le varie categorie reddituali e, in caso di opzione per il regime forfettario, andrà applicato al reddito di impresa il coefficiente di redditività del 3% a cui si sommano le plusvalenze patrimoniali, i redditi fondiari, di capitale e diversi che devono essere determinati separatamente ex art. 143, comma 1, TUIR[[160]](#footnote-160).

Con riferimento alle SSD, tenendo conto della loro natura di soggetti passivi IRES ex art. 73, comma 1, TUIR, il coefficiente di redditività del 3% si applica su tutti i proventi e componenti positivi che concorrono a formare il reddito complessivo ai sensi dell’art. 81 TUIR, escluse le plusvalenze patrimoniali. Al reddito così determinato, si aggiunge l’intero importo delle plusvalenze patrimoniali.

Non concorrono alla formazione del reddito, con esclusivo riferimento all’imposizione diretta, i proventi realizzati nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali[[161]](#footnote-161) ed i proventi conseguiti tramite raccolta pubblica di fondi, qualora sussistano, in maniera congiunta, i seguenti tre requisiti: i) percezione di detti proventi in via occasionale e saltuaria; ii) riferimento ad un numero di eventi complessivamente non superiore a due per anno; iii) ammontare dei proventi non superiore ad euro 51.645,69.

Vi è, tuttavia, con riferimento a ciascuno degli eventi, l’obbligo in capo all’associazione o società sportiva dilettantistica di rendicontazione consistente nella redazione, entro 4 mesi dalla chiusura dell’esercizio, di un apposito rendiconto ove riportare le entrate e le uscite afferenti a ciascun evento.

L’importanza di tale rendicontazione è stata sottolineata anche dalla giurisprudenza di legittimità che, in merito alla necessità di dimostrare che le attività senza scopo di lucro per le quali il sodalizio sportivo si è costituito vengano realmente svolte, nonché il possesso dei requisiti necessari, ha chiarito che tale obbligo è esclusivamente in capo all’ASD, mentre non assume alcun rilievo il fatto che l’ente sia iscritto al Registro CONI, essendo del tutto insufficiente l’elemento formale riguardante l’*habitus* giuridico assunto dagli enti associativi quando questi chiedono di essere ammessi ai benefici di carattere fiscale. Diversamente, i giudici di legittimità hanno sottolineato come sia rilevante il fatto per il quale le ASD realizzino nel concreto le clausole statutarie riguardanti la vita associativa, clausole il cui inserimento è previsto obbligatoriamente dagli artt. 148 TUIR e dalla legge n. 289 del 2002[[162]](#footnote-162).

Assume rilievo in tal senso, secondo la Cassazione, il rispetto dei principi di democraticità e partecipazione che va accertato in termini sostanziali e non formali, essendo detti principi a fondamento del riconoscimento della natura di ente non commerciale e delle relative agevolazioni fiscali[[163]](#footnote-163); l'accertamento di questi principi va condotto accertando l'attuazione in concreto delle previsioni statutarie obbligatorie che assicurino il rispetto di tali principi per gli affiliati all'interno dell'associazione[[164]](#footnote-164).

Si noti che il principio di democraticità è stato ritenuto assente nel caso di scarsa partecipazione dei soci alla vita associativa e di concentrazione della capacità decisionale nella persona del presidente[[165]](#footnote-165), come anche in caso di mancata chiamata degli aventi diritto (gli associati) ad assumere le decisioni in sede di assemblea[[166]](#footnote-166), ovvero in caso di mancata dimostrazione da parte dell'associazione dell'effettivo e regolare svolgimento delle assemblee, di mancata indicazione delle generalità dei partecipanti alle assemblee stesse e di adozione di alcune decisioni associative al di fuori dell'ambito assembleare[[167]](#footnote-167).

* 1. Adempimenti formali

Per l'accesso al suddetto regime le ASD affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti dal CONI debbono produrre specifica opzione esercitata mediante una duplice comunicazione: la prima a mezzo lettera raccomandata da inviare, prima dell'inizio dell'anno solare per il quale si intende fruire del regime agevolativo, agli uffici della Società italiana degli autori ed editori (SIAE), nonché dell’Agenzia delle entrate competenti in base al domicilio fiscale dell’ente.

In ipotesi di omessa comunicazione dell'opzione, secondo la circolare n. 18/E del 2018, le ASD possono comunque accedere al regime fiscale della legge n. 398 in commento anche se abbiano effettuato solo la comunicazione all'Agenzia delle entrate e, al contempo, abbiano adottato comportamenti concludenti ravvisabili, ai sensi dell'art. 1, comma 1, del D.P.R. n. 442/1997, principalmente nelle modalità di tenuta delle scritture contabili.

Come puntualizzato al par. 6.6 della citata circolare 18/E, in caso di decadenza dal regime agevolativo sono comunque fatti salvi i diritti del contribuente di dedurre i costi per la determinazione della base imponibile ai fini IRES, nonché di detrarre l’IVA sugli acquisti, sempre che il contribuente sia in grado di fornire all’Amministrazione Finanziaria i relativi riscontri contabili e fiscali.

* 1. Limiti reddituali per l’accesso al regime agevolato

Per accedere al regime agevolato, le ASD non devono conseguire proventi da attività commerciali superiori a 400.000 euro.

Per proventi conseguiti, l'Amministrazione finanziaria[[168]](#footnote-168) ha chiarito che devono intendersi i proventi percepiti, ossia fatturati nel periodo di imposta, ancorché non riscossi. Il superamento del limite costituisce causa di decadenza dal regime agevolato con la conseguenza che, in tali casi, l'ente dovrà applicare per il restante periodo d'imposta e segnatamente a partire dal mese successivo a quello in cui detto limite è stato superato, le regole generali previste in materia di IRES e di IVA, sia con riguardo alla determinazione dell'imposta, sia con riguardo agli adempimenti fiscali e contabili da porre in essere.

Per i soggetti già in attività, il suddetto *plafond* va calcolato in relazione ai proventi commerciali conseguiti nel periodo d'imposta precedente che, peraltro, potrebbe anche non risultare coincidente con l'anno solare. Differentemente, per i soggetti di nuova costituzione, con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, nel caso in cui il primo periodo di gestione dell'ente sia inferiore all'anno solare, il limite di importo cui deve farsi riferimento è calcolato in rapporto al predetto periodo computato in base ai giorni.

Sulla scorta di quanto stabilito nell’allegato E del D.M. delle finanze 18 maggio 1995, con specifico riferimento alla determinazione del valore di 400.000 euro di *plafond* rilevano tutti i proventi di cui all’art. 85 TUIR e le eventuali sopravvenienze attive di cui all'art. 88 TUIR, mentre non bisogna tener conto delle plusvalenze di cui all'art. 86 TUIR, del premio di addestramento e formazione tecnica di cui all'art. 6 della legge n. 91/1991, nonché dei proventi rientranti nella previsione agevolata dell’art. 25, comma 2, della legge n. 133 del 1999.

L'esenzione contributiva prevista in favore delle associazioni sportive dilettantistiche dipende non solo dall'elemento formale della veste giuridica assunta, ma anche dall'effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro, il cui onere probatorio incombe sull'interessato.

Tale onere, secondo la giurisprudenza di legittimità, non può ritenersi soddisfatto dal dato, del tutto estrinseco e neutrale, del riconoscimento da parte del CONI[[169]](#footnote-169), mentre rileva, al contrario, che le associazioni interessate si conformino alle clausole relative al rapporto associativo, che devono essere inserite nell'atto costitutivo o nello statuto[[170]](#footnote-170) [[171]](#footnote-171).

L’onere di provare il possesso delle condizioni necessarie alla fruizione di una norma di esenzione o di agevolazione incombe sul soggetto che afferma la spettanza dell’esenzione o dell’agevolazione.

Tale regola generale opera anche con riferimento alle agevolazioni tributarie previste in favore degli enti di tipo associativo non commerciale, come le associazioni sportive dilettantistiche senza scopo di lucro con riferimento al regime fiscale agevolato di cui alla legge n. 398/1991[[172]](#footnote-172).

* 1. La violazione della disciplina dei limiti al contante e l’ammissione al regime forfetario ex legge 398/1991

Assume rilievo, per quanto di interesse in relazione alla disamina in corso, il rapporto tra la disciplina agevolativa di cui alla più volte richiamata legge n. 398/1991 e quella inerente alla limitazione della circolazione del contante contenuta nell’art. 49 del D.lgs. n. 231/2007 secondo cui, come noto, al superamento della soglia consentita (modificata più volte nel corso del tempo), tutti i pagamenti devono essere effettuati modo tracciabile (bonifico, assegno, postale, …).

In base all’art. 25, comma 5, della legge n. 133/1999, infatti, è stato stabilito, per le associazioni e le società sportive dilettantistiche, che i pagamenti in favore di queste e i versamenti da queste effettuati, se di importo pari o superiore a 1.000 euro, debbano essere eseguiti tramite conti correnti bancari o postali loro intestati, ovvero secondo altre modalità idonee a consentire all’Amministrazione finanziaria lo svolgimento di efficaci controlli.

Nel caso di violazione di questa norma si applicano le sanzioni amministrative di cui all’art. 11 del D.lgs. n. 471/1997 in materia tributaria non penale.

Con la risoluzione n. 45/E del 6 maggio 2015, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che, a seguito delle modifiche introdotte dalla legge n. 342 del 2000, il sistema sanzionatorio applicabile in caso di inosservanza della tracciabilità dei pagamenti e dei versamenti risulta rinvenibile esclusivamente nel comma 5 dell'art. 25 della legge n. 133/1999 con la conseguente applicazione delle sanzioni amministrative previste dall'art. 11 del D.lgs. n. 471 del 1997.

Tale chiarimento, va precisato, è stato emesso in relazione alle controversie che vertevano sulla contestuale possibilità di applicare anche il sistema sanzionatorio di cui all'art. 4, comma 3, del D.M. 473/1999, con la conseguenza che, ove il predetto utilizzo di contanti superi la soglia di cui all’art. 49, comma 3-bis, D.lgs. n. 231/2007, troveranno applicazione anche le sanzioni previste dall’art. 63 del D.lgs. n. 231/2007 in materia di antiriciclaggio.

Si ricorda che l’art. 19 del D.lgs. n. 158/2015 ha eliminato la previsione riferita alla decadenza dalle agevolazioni della legge n. 398 del 1991 connessa alla violazione dei suddetti obblighi.

* 1. La possibile rilevanza penal-tributaria dell’indebita fruizione del regime “398”

Assume rilievo ai fini che ci occupano, il disposto di una recente pronuncia della Corte di Cassazione[[173]](#footnote-173) che ha analizzato il rapporto tra il regime forfetario di cui alla legge n. 398/1991 e le fattispecie penal-tributarie di cui al D.lgs. n. 74/2000.

In particolare, i giudici di legittimità hanno sottolineato che la legge n. 398/1991 riserva alle ASD un particolare regime fiscale di favore tale da comportare, in linea astratta, un'incidenza peculiare dell'aliquota tributaria applicabile al reddito imponibile sia in tema di imposte sul reddito sia sul valore aggiunto.

Ai fini del godimento del regime fiscale di favore, chiariscono i giudici è tuttavia necessario che l'associazione abbia conseguito proventi rilevanti per la produzione del reddito nei limiti previsti dalla legge essendo tale condizione del tutto estranea rispetto alla eventuale responsabilità per i reati di cui al citato D.lgs. n. 74/2000.

Inoltre, la circostanza che il limite dei ricavi per il godimento del regime forfettario di cui alla legge n. 398/1991 sia stato modificato nel tempo, passando da euro 250.000 a euro 400.000, non costituisce una norma di carattere penale, quindi, non ha lo scopo di integrare il precetto penale essendo esclusivamente diretta a limitare il campo di operatività di un beneficio di carattere tributario e non è applicabile in relazione alla materia penal-tributaria.

Rilevato che, in tema di successione delle leggi penali, la modificazione *in melius* della norma extra-penale richiamata dalla disposizione incriminatrice esclude la punibilità del fatto precedentemente commesso solo se attiene a una norma integratrice di quella penale, rilevano i giudici che la norma del regime agevolato non è richiamata dalla disposizione penale e non può ritenersi integratrice della stessa, avendo lasciato del tutto immutate le previsioni di cui al D.lgs. n. 74 del 2000.

Peraltro, precisano i giudici di legittimità, ove non emerga l'avvenuta affiliazione ad una Federazione sportiva inserita fra quelle oggetto del riconoscimento da parte del CONI, ovvero ad un ente nazionale di promozione sportiva, la spettanza dell'agevolazione non può essere giustificata con la conseguenza che l’esenzione in discorso non può essere riconosciuta, anche in ragione del fatto che, sulla scorta del consolidato orientamento della giurisprudenza di legittimità, in tema di agevolazioni tributarie chi vuole far valere una forma di esenzione o di agevolazione qualsiasi deve provare, quando sul punto vi è contestazione, i presupposti che legittimano la richiesta della esenzione o della agevolazione[[174]](#footnote-174).

* 1. Rapporto tra regime forfetario 398 e riforma del Terzo settore

Va subito rilevato come tale regime possa chiaramente continuare ad operare per tutte le associazioni sportive dilettantistiche che, anche se in assenza di un obbligo di legge, sceglieranno di non iscriversi al registro del terzo settore (cd. RUNTS).

Infatti, solo le ASD che decideranno di non procedere all'iscrizione nel citato registro non assumeranno la qualifica di ETS e resteranno fuori dai benefici riservati agli enti del Terzo settore potendo, invece, continuare a fruire del regime forfettario IRES e IVA di cui alla legge n. 398/1991 sempre con riguardo esclusivamente alle prestazioni commerciali connesse alle attività istituzionali.

Ove, invece, le ASD (e le SSD) decidano di accedere al RUNTS potranno fruire dei benefici riconnessi alla qualifica di ETS e, a livello fiscale, continueranno ad applicare il citato regime della legge n. 398/1991 fino a quando non interverrà l'autorizzazione UE sui regimi fiscali del codice del Terzo settore ai sensi dell'art. 104, comma 2, D.lgs. n. 117/2017.

Nel momento in cui entreranno in vigore le disposizioni del codice del Terzo settore, infatti, l’agevolazione in parola sarà disapplicata e troveranno in ogni caso applicazione i regimi forfettari previsti, per il codice per il Terzo settore, dagli artt. 80 e 86 dello stesso codice che, a differenza di quelli della 398, sono applicabili sia per i proventi delle attività di interesse generale (diverse da quelle indicate all’art. 79, commi 2, 2-bis, e 3 dello stesso codice), sia per le attività diverse a prescindere dall'esistenza o meno del riconoscimento CONI delle attività e della diretta connessione con le attività stesse.

Parimenti, anche il regime di de-commercializzazione di cui all’art. 148 TUIR sarà disapplicato una volta che sarà ottenuta la citata autorizzazione da parte della Commissione europea per l'entrata in vigore delle norme del codice del Terzo settore.

**Tuttavia, va rimarcata, la circostanza che tale disapplicazione, ove l’ente abbia assunto anche la qualifica di Associazione di promozione sociale, non determinerà particolari effetti potendo continuare a fruire della de-commercializzazione ex artt. 79 e 85, comma 1, CTS.**

# 8. La riforma del regime IVA delle ASD e delle SSD

* 1. Premessa

L’Imposta sul valore aggiunto che, come sappiamo, è regolata a livello unionale con la Direttiva n. 2006/112/CE e a livello interno dal D.P.R. n. 633/1972 involge il Terzo settore da un lato circa la sua applicazione sugli introiti considerati di natura commerciale[[175]](#footnote-175), dall’altra quale costo effettivo, relativamente a quella addebitata dai fornitori in quanto non detraibile nella maggior parte delle ipotesi.

Il CTS, a ben vedere, ha inciso in maniera limitata sulla struttura normativa del decreto IVA introducendo, all’art. 94, con esclusivo riguardo alle procedure di funzionamento e alle regole applicative, una specifica disposizione di raccordo.

Allo stato, quindi, sono previsti due regimi forfetari di determinazione dell’Iva, a seconda del volume dei ricavi conseguiti: i) il regime forfetario previsto dalla legge n. 398 del 1991 per le associazioni che nel periodo d’imposta precedente hanno conseguito proventi derivanti da attività commerciali in misura inferiore al limite di 400.000 euro; ii) il regime forfetario previsto per le attività spettacolistiche, per le associazioni con volume d’affari annuo fino a 25.822,84 euro. In questo caso la base imponibile viene determinata nella misura del 50% dell’ammontare complessivo dei corrispettivi riscossi, senza poter operare la detrazione analitica dell’imposta assolta sugli acquisti[[176]](#footnote-176).

Impatta, invece, in maniera rilevante sul contesto in esame l’importante riforma che andrà a regime nel 2025, ma che ha già iniziato a produrre i primi effetti, connessa al nuovo impianto normativo introdotto dal D.lgs. n. 36/2021, più volte modificato, riguardante la diversa classificazione di alcune operazioni ai fini IVA e alle norme contenute nell’art. 5, comma 15-quater, del D.l. n. 146/2021 che ha modificato gli artt. 4 e 10 del D.P.R. n. 633/1972, riconducendo nel campo di applicazione dell’IVA, in regime di esenzione, talune prestazioni di servizi e cessioni di beni rese dagli enti *non profit* di tipo associativo nei confronti dei propri associati e partecipanti, prima comprese tra quelle fuori campo.

* 1. L’attuale assetto della disciplina IVA per gli enti non commerciali

8.2.1 Il regime di esclusione da IVA di cui all’art.4 del D.P.R. n. 633/1972

Nel quadro normativo ordinario regolato, ai fini IVA, dal D.P.R. n. 633/1972, le attività sportive svolte da enti non commerciali risultano escluse dal campo di applicazione dell’imposta ai sensi dell’art. 4 del citato decreto. Si tratta, in particolare, di esclusione soggettiva riconosciuta in capo agli enti del Terzo settore pe le operazioni svolte in favore dei soci.

In presenza di un ente non commerciale, ossia di un soggetto giuridico che non ha per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali o agricole agli effetti delle imposte sui redditi (art. 73, comma 1, lett. c), ai fini IVA, si considerano effettuate nell’esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell’esercizio di attività commerciali o agricole, nonché nell’esercizio di alcune attività decommercializzate, applicando semplicemente i criteri distintivi stabiliti dall’art. 4 del decreto IVA.

La risoluzione dell’Agenzia delle entrate del 30 ottobre 2019, n. 453, ha precisato che il contributo versato da soggetti che aspirano a partecipare ad una competizione sportiva, pur non essendo associati all'ente organizzatore, sono per quest'ultima associazione/società sportiva dilettantistica un provento da attività istituzionale non rilevante ai fini Iva.

In sostanza, per le ASD che rispettano i requisiti statutari, non sono considerate commerciali (ai fini IVA, ma anche IRES), le operazioni svolte in conformità con le finalità istituzionali nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, nonché di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che, per legge, regolamento o statuto, fanno parte di un’unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti, oltre che nei confronti dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali.

Se, poi, le ASD, come detto, hanno proventi di natura commerciale inferiori a determinate soglie possono fruire di un regime forfetario che ha implicazioni anche ai fini dell’IVA, come stabilito dalla richiamata legge n. 398/1991 e come illustrato nel seguente paragrafo.

8.2.2 Il regime forfetario IVA di cui alla legge n. 398/1991

La legge n. 398/1991 prevede un regime agevolato IVA consistente in una importante detrazione dell’imposta relativa alle operazioni imponibili, secondo le disposizioni di cui all’art. 74, comma 6, del decreto IVA.

Le ASD che hanno scelto il regime fiscale agevolato, in dettaglio, determinano l’IVA in modo forfettario, applicando le seguenti percentuali sui proventi conseguiti: i) 50% dell’IVA a debito sui proventi conseguiti nell’esercizio di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali; ii) 50% dell’IVA a debito sulle fatture emesse per sponsorizzazioni; 2/3 dell’IVA a debito per la cessione o concessione di diritti di ripresa televisiva o trasmissione radiofonica[[177]](#footnote-177).

Le ASD, quindi, per le attività istituzionali non possono essere considerate soggetti passivi IVA e, pertanto, non possono detrarre l’IVA sugli acquisti, oltre a non poter applicare l’IVA sulle vendite e prestazioni di servizi.

In sostanza, sono fuori campo IVA le cessioni di beni e prestazioni di servizi solo se rese, in conformità agli scopi istituzionali, ai propri associati o ad associazioni con la stessa attività statutaria.

L’IVA per gli acquisti effettuati per lo svolgimento dell’attività istituzionale è indetraibile, mentre è detraibile solo se è tenuta una contabilità separata rispetto a quella istituzionale e conforme alle disposizioni in materia di corretta tenuta delle scritture contabili.

Per le attività commerciali, l’ASD è soggetto passivo IVA con l’applicazione dei relativi regimi previsti dalla normativa e cioè il regime ordinario o il regime forfetario.

Come accennato in precedenza, la circostanza che la SSD è pur sempre una società commerciale, seppur priva del fine di lucro, pone delle criticità circa la possibile estensione alle stesse delle agevolazioni di cui all’art. 4 del decreto IVA.

Ad ogni modo, le ASD e le SSD che optano per il regime fiscale della legge n. 398/1991 sono esonerate dagli obblighi contabili ordinari previsti ai fini IVA, in particolare dall’obbligo di certificare i corrispettivi incassati emettendo fattura, ricevuta o scontrino fiscale (fatta eccezione per le attività di spettacolo sportivo o di altro tipo e di intrattenimento svolte), ma debbono comunque assolvere taluni obblighi semplificati.

Le società e le associazioni sportive che optano per la legge n. 398/1991 devono[[178]](#footnote-178): i) versare trimestralmente l’IVA mediante delega unica di pagamento (Mod. F 24), 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. n. 241/1997; ii) numerare progressivamente e conservare le fatture di acquisto[[179]](#footnote-179); iii) 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[[180]](#footnote-180) [[181]](#footnote-181).

In via riepilogativa, dunque, i soggetti che optano per il regime 398/1991, assolvono l’IVA versando trimestralmente, con delega unica Mod. F24: i) 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; ii) il 90% dell’IVA incassata sulle fatture emesse per sponsorizzazioni; iii) i 2/3 dell’IVA incassata sulle fatture emesse per la cessione o concessione di diritti di ripresa televisiva o trasmissione radiofonica.

Inoltre, lo stesso art. 74, comma 6), stabilisce: i) 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; ii) l’esonero degli obblighi di registrazione, salvo la tenuta del registro degli acquisti; iii) l’esonero dall’obbligo di dichiarazione annuale dell’IVA.

Sono previsti, in sintesi, i seguenti esoneri:

* fatturazione (salvo che per le prestazioni pubblicitarie, di sponsorizzazione e per le cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e trasmissione radiofonica) e certificazione o memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi. Occorre però emettere i titoli di accesso per le attività di intrattenimento e spettacolo, salvo che per quelle organizzate a favore dei soci;
* registrazione delle fatture;
* presentazione della dichiarazione Iva annuale.

Gli adempimenti richiesti invece sono i seguenti:

* conservazione e numerazione delle fatture d'acquisto;
* annotazione dell'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, anche mediante un'unica registrazione, entro il giorno 15 del mese successivo e con riferimento al mese precedente, sul modello di cui al D.M. 11.2.1997 opportunamente integrato (annotando distintamente eventuali operazioni intracomunitarie);
* versamento dell'imposta con cadenza trimestrale, entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento, e senza maggiorazione dell'1% a titolo di interessi.

Si ricorda che, a seguito della riforma del Terzo settore, inoltre, le associazioni che sceglieranno di assumere la qualifica di enti del Terzo settore non potranno avvalersi del regime ex legge n. 398/1991[[182]](#footnote-182).

Conclusivamente le ASD determinano l’imposta da versare: i) applicando le detrazioni forfetarie in precedenza indicate con riferimento all’IVA a debito derivante dai proventi connessi all’attività istituzionale e a quelli derivanti dalle eventuali attività di intrattenimento; ii) secondo il meccanismo ordinario dell’IVA sulle vendite meno l’IVA sugli acquisti, in presenza di proventi derivanti da attività commerciali non connesse con le istituzionali e non derivanti da intrattenimenti.

8.2.3 Il regime cd. “Super-forfetario IVA” per gli spettacoli sportivi in favore di soggetti con volume d’affari ridotto

Anche le ASD che non hanno optato per il regime di cui alla legge n. 398/1991, in relazione agli spettacoli sportivi, possono liquidare l’IVA con criteri forfetari applicando le disposizioni di cui all’art. 74-quarter del D.P.R. n. 633/72.

Si tratta di un particolare metodo forfetario previsto dall’art. 18 del D.lgs. n. 60/1999, per i soggetti minori che nell’anno solare precedente hanno realizzato un volume d’affari non superiore a euro 25.822,84.

I principali profili applicativi di tale forfetizzazione sono i seguenti: i) l’IVA assolta sugli acquisti è integralmente indetraibile; ii) la base imponibile IVA è rappresentata dal 50% dell’ammontare complessivo dei corrispettivi riscossi; iii) nel volume d’affari rientrano tutti i proventi commerciali ivi compresi quelli derivanti da sponsorizzazioni, pubblicità e così via; iv) sulla base imponibile, determinata previa riduzione del 50% dei corrispettivi riscossi, si applicano diverse aliquote IVA in relazione alle varie prestazioni effettuate[[183]](#footnote-183) [[184]](#footnote-184).

I citati soggetti, poi, devono adempiere ai seguenti obblighi formali: i) assolvere all’obbligo di numerazione delle fatture ricevute; ii) conservare i documenti aventi rilievo tributario[[185]](#footnote-185); ii) versare annualmente l’IVA; iii) presentare la dichiarazione annuale IVA.

Gli stessi soggetti sono esonerati: i) dall’obbligo di annotazione dei corrispettivi; ii) dall’obbligo di liquidare periodicamente l’IVA e dai relativi versamenti periodici dell’IVA.

Questo criterio di determinazione dell’IVA secondo il metodo forfetario previsto dall’art. 18 del D.lgs. n. 60/99 rappresenta il regime IVA naturale dei soggetti cosiddetti minori che hanno realizzato un volume d’affari non superiore a euro 25.822,84.

Qualora questi soggetti si comportino in maniera tale da manifestare la propria intenzione di voler determinare il tributo secondo il metodo ordinario, devono darne comunicazione all’Erario. L’ opzione, manifestata attraverso il comportamento concretamente tenuto (comportamento concludente), ha effetto fino a quando non è revocata ed è in ogni caso vincolante per almeno cinque anni.

Il regime IVA forfetario cessa a partire dall’anno solare successivo a quello in cui viene superato il limite di 25.822,84 euro[[186]](#footnote-186).

I contribuenti che si avvalgono di questo regime forfetario sono tenuti alla presentazione della dichiarazione IVA annuale. Pertanto, la comunicazione dell’opzione, e dell’eventuale revoca, deve essere effettuata barrando l’apposita casella contenuta nel quadro VO posto all’interno della dichiarazione medesima.

L’adempimento deve essere effettuato nella prima dichiarazione IVA relativa al periodo d’imposta per il quale ha effetto la scelta operata.

Non rientrano nell’ambito applicativo del regime forfetario in esame le associazioni che hanno optato per l’applicazione delle disposizioni di cui alla legge n. 398/1991.

* 1. Il nuovo regime di esenzione IVA per le attività sportive dilettantistiche

8.3.1 Il passaggio dal regime di esclusione a quello di esenzione IVA

Come anticipato, l’art. 5, comma 15-quater, del D.l. n. 146 del 2021 ha modificato gli artt. 4 e 10 del D.P.R. n. 633/1972, riconducendo nel campo di applicazione dell’IVA, in regime di esenzione, talune prestazioni di servizi e cessioni di beni rese dagli enti non profit di tipo associativo nei confronti dei propri associati e partecipanti.

In particolare, a norma dell’art. 5, comma 15-quater, lett. b), n. 2), del D.l. n. 146/2021, sono state operate le seguenti modifiche:

* l’art. 4 del D.P.R. n. 633/1972 è stato oggetto di numerose rettifiche abrogative finalizzate ad escludere dall’area di esclusione dal campo di applicazione dell’IVA, per quanto di interesse, tutte quelle operazioni ed attività svolte da associazioni sportive dilettantistiche;
* l’art. 10 del decreto IVA è stato oggetto, in particolare, di alcune importanti integrazioni nella misura in cui è stata riconosciuta l’esenzione da IVA, a condizione di non provocare distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all’IVA, anche alle “*prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica rese da associazioni sportive dilettantistiche alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica ovvero nei confronti di associazioni che svolgono le medesime attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali;*”.

Il predetto intervento legislativo, in particolare, è stato determinato dalla procedura di infrazione UE n. 2008/2010 [C (2019) 4849 final 2019 del 25 luglio 2019], con cui è stato contestato il corretto recepimento nell’ordinamento italiano delle esenzioni di pubblico interesse, di cui all’art. 132 della Direttiva 2006/112/CE.

Con la citata procedura, la Commissione europea aveva, infatti, eccepito allo Stato italiano l’impossibilità di considerare escluse dal campo di applicazione dell’imposta le operazioni degli enti non commerciali a favore dei loro associati a fronte dell’aumento della quota associativa o dietro corrispettivo specifico.

In risposta a tale procedura, come noto, è stato emanato l’art. 5, commi da 15-quater a 15-sexies, del citato D.l. n. 146/2021 che ha avuto l’obiettivo di rendere la disciplina IVA nazionale delle operazioni effettuate da enti non commerciali a carattere associativo, conforme alle indicazioni dell’art. 132 della Direttiva IVA prevedendo che tali operazioni fossero rilevanti ai fini dell’imposta sebbene in regime esenzione.

Come chiarito dall’Agenzia delle entrate con la circolare n. 5/E del 25 febbraio 2022, il nuovo comma 5 dell'art. 10 del decreto IVA, introdotto anch'esso dalla novella normativa, prevede, inoltre, ulteriori requisiti soggettivi che gli enti associativi devono possedere affinché le operazioni ivi indicate possano beneficiare dell'esenzione da imposta.

Si tratta, in particolare, di requisiti che sottintendono l'assenza della finalità lucrativa dell'ente, nonché la democraticità e la trasparenza della vita associativa dello stesso, ovverosia:

* il divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;
* la presenza delle seguenti clausole statutarie, da inserire negli atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, ovvero delle corrispondenti clausole previste dal codice del Terzo settore di cui al D.l. n. 117/2017, ovverosia:
* «*obbligo di devolvere il patrimonio dell'ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l'organismo di controllo e salva diversa destinazione imposta dalla legge;*
* *disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente ogni limitazione in funzione della temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;*
* *obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;*
* *eleggibilità libera degli organi amministrativi; principio del voto singolo di cui all'articolo 2538, secondo comma, del codice civile; sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e criteri di loro ammissione ed esclusione; criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1° gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell' articolo 2538, ultimo comma, del codice civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;*
* *intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa*».

8.3.2 Le disposizioni interpretative contenute nel decreto cd. “PA-bis”

A seguito di talune osservazioni sollevate dalle categorie di operatori maggiormente rappresentative del settore, tenuto conto in particolare della circostanza che le disposizioni modificative degli artt. 4 e 10 del decreto IVA, sulla scorta della specifica formulazione letterale, avrebbero avuto impatto solamente nei riguardi delle ASD, con l’art. 36-bis del D.l. 22 giugno 2023, n. 75 (cd. decreto PA-bis) – in vigore alla data del 17 agosto 2023 – si è proceduto a ricondurre tutti i servizi connessi con la pratica sportiva, ivi inclusi quelli didattici e formativi, nel regime di esenzione IVA.

La nuova norma, che si caratterizza anche per i connotati di disposizione di interpretazione autentica, stabilisce, al comma 1, che “*Le prestazioni di servizi strettamente connessi con la pratica dello sport, compresi quelli didattici e formativi, rese nei confronti delle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica da parte di organismi senza fine di lucro, compresi gli enti sportivi dilettantistici di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36, sono esenti dall'imposta sul valore aggiunto.*”.

Inoltre, il comma 2 della disposizione in commento, precisa che: “*Le prestazioni dei servizi didattici e formativi di cui al comma 1, rese prima della data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, si intendono comprese nell'ambito di applicazione dell'articolo 10, primo comma, numero 20), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*”.

8.3.3 Le “prestazioni di servizi strettamente connessi con la pratica dello sport”

In sostanza, il primo comma dell’art. 36-bis del D.l. n. 75/2023, come appare evidente, ha avuto la finalità di rettificare la disposizione introdotta nell’art. 10 del decreto IVA ad opera dell’art. 5, comma 15-quater, del D.l. n. 146/2021, che, nel riordinare il sistema IVA degli enti non commerciali, in attuazione alla procedura di infrazione Ue n. 2008/2010, aveva ricondotto nel regime di esenzione le prestazioni svolte dalle sole ASD[[187]](#footnote-187).

La natura interpretativa della previsione appare palese laddove la stessa, infatti, riprende la formulazione letterale utilizzata dal modificato art. 10 del decreto IVA “*prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica*”, andando tuttavia ad ampliare il novero dei soggetti realizzatori di tali prestazioni che non sono soltanto le ASD, ma tutti gli “*organismi senza fine di lucro, compresi gli enti sportivi dilettantistici…*”.

Si evidenzia, poi, come la norma faccia riferimento a prestazioni di servizi “strettamente connessi” compresi i servizi didattici e di formazione con la conseguenza che appare evidente il rimando alla distinzione tra attività commerciali “strutturalmente funzionali” all’attività sportiva dilettantistica e quelle non connotate da tale requisito, operata, in chiave sistematica, dall’Agenzia delle entrate nella circolare n. 18/E del 2018.

Rientrano tra i proventi delle attività commerciali connesse con gli scopi istituzionali, secondo l’Agenzia delle entrate, quelli delle attività commerciali strutturalmente funzionali all’attività sportiva dilettantistica tra i quali, a titolo esemplificativo, possono annoverarsi, come detto, i proventi derivanti dalla somministrazione di alimenti e bevande effettuata nel contesto dello svolgimento dell’attività sportiva dilettantistica, dalla vendita di materiali sportivi, di *gadget* pubblicitari, dalle sponsorizzazioni, dalle cene sociali, dalle lotterie, ecc.

Secondo l’Agenzia delle entrate, l’attività connessa agli scopi istituzionali è quella che costituisce il naturale completamento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano l’ente sportivo dilettantistico senza scopo di lucro[[188]](#footnote-188).

Diversamente, tale ricostruzione non può involgere le prestazioni di pubblicità e sponsorizzazione. La presenza di un intento pubblicitario o di sponsorizzazione determina l’esclusione dal regime agevolativo come chiarito con la citata circolare n. 18/E del 2018, secondo cui non possono 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 informazioni 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.

8.3.4 I servizi didattici e formativi

Il riferimento pure contenuto nel comma 1 dell’art. 36-bis del D.l. n. 75/2023, ai servizi “*didattici e formativi*” è diretto a chiarire l’ambito applicativo dell’esenzione di cui all’art. 10, comma 1, n. 20, del decreto IVA concernente “*le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù e quelle didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da enti del Terzo settore di natura non commerciale(...)*” a seguito di talune criticità sollevate dalla giustizia comunitaria.

Nel merito, la Corte di Giustizia UE, con la sentenza causa C-319/12 del 28 novembre 2013, nell'interpretare l'art. 132, par. 1, lett. i) della Direttiva 2006/112/CE, aveva rilevato, tra l'altro, che “*i servizi educativi e formativi*” di qualsiasi genere, ivi compresi quelli diretti all’insegnamento di pratiche sportive, *“sono esentati solo se effettuati da enti di diritto pubblico aventi uno scopo di istruzione o da altri organismi riconosciuti dallo Stato membro interessato aventi finalità simili, sempre che questi organismi privati perseguano finalità simili a quelle degli organismi pubblici*”.

La nuova diposizione, dunque, supera l’impostazione, peraltro diffusamente perseguita dall’Agenzia delle entrate in alcune posizioni di prassi[[189]](#footnote-189), secondo cui determinate attività formative di carattere sportivo, sebbene praticate da Associazioni sportive dilettantistiche, non possono essere riconducibili nell'ambito dell'esenzione dall'IVA, in quanto, fermo restando l'eventuale sussistenza del requisito soggettivo da parte dell’ente riconosciuto dalla Federazione di competenza, risulterebbero carenti del presupposto oggettivo riferito alla definizione e qualificazione della nozione "*di insegnamento scolastico o universitario*" ai sensi dell’art. 132, par. 1, lett. i) e j), della Direttiva 2006/112, che, secondo la giurisprudenza della Corte di Giustizia UE deve essere connotato dalla diffusione di "*un sistema integrato di conoscenze e competenze avente ad oggetto un insieme ampio e diversificato di materie, nonché all'approfondimento e allo sviluppo di tali conoscenze e di tali competenze da parte degli allievi e degli studenti*".

In questo senso, poi, la norma contenuta nel comma 2 del citato art. 36-bis conferma, in sintesi, che i servizi didattici e formativi, svolti da detti enti, nei confronti delle persone che esercitano lo *sport* o l’educazione fisica, oltre a dover essere considerati esenti per il futuro, sono da ritenere esenti anche se posti in essere prima del 17 agosto 2023 (data di entrata in vigore della legge n. 112/2023 di conversione del D.l. n. 75/2023).

Pertanto, l’attività di formazione sportiva assume il profilo di rilevanza Iva, solamente ove venga effettuata da soggetti diversi dagli organismi senza fine di lucro, compresi gli enti sportivi dilettantistici di cui all'art. 6 del D.lgs. n. 36/2021, indipendentemente dalla qualificazione dei soggetti frequentatori destinatari della medesima attività.

In ultimo, risulta di interesse la posizione della Corte di Giustizia europea sulla incompatibilità dell’esenzione per i corsi di nuoto.

La sentenza del 21 ottobre 2021, causa C-373/19 - Dubrovin &amp; Tröger GbR - Aquatics - ha statuito che la nozione di “insegnamento scolastico o universitario”, ai sensi dell’art. 132, paragrafo 1, lett. i) e j), della Direttiva 2006/112/CE, equivalenti al nostro n. 20) dell’art. 10, deve essere interpretata nel senso che essa non comprende l’insegnamento del nuoto impartito da una scuola di nuoto. Nel caso di specie il ricorrente era costituito in forma di società semplice (Gesellschaft bürgerlichen Rechts) tra due soci privati, e quindi il *thema decidendi* non ha potuto prendere posizione sulla lett. m) dell’art. 132 della Direttiva, che esenta talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell’educazione fisica, fornite da organismi senza fini di lucro alle persone che esercitano lo sport o l’educazione fisica[[190]](#footnote-190).

8.3.5 Decorrenza e applicazione medio tempore del nuovo regime IVA

Va rilevato, in primo luogo, come l’efficacia delle disposizioni recate dal citato art. 5, comma 15-quater, del D.l. n. 146/2021 era stata fissata inizialmente con decorrenza dal 1° gennaio 2022, poi spostata con decorrenza dal 1° gennaio 2024 (per la proroga introdotta dall’art. 1, comma 683, della legge n. 234/2021), poi ancora con decorrenza, dal 1° luglio 2024, a seguito della proroga disposta dall’art. 4, comma 2-bis, lett. a) e b), del D.l. n. 51/2023.

Successivamente, con la conversione del D.l. n. 215/2023 (cd. “decreto milleproroghe”), è stata una ulteriore proroga dell’efficacia delle norme introdotte dal citato comma 15-quater la cui applicazione è ora slittata dal 1° luglio 2024 al 1° gennaio 2025. Peraltro, si tratta di modifiche significative solamente dal punto di vista sistematico, ma quasi del tutto prive di effetti sul piano sostanziale.

In definitiva, tenuto conto della circostanza che la revisione della disciplina IVA aveva tralasciato le società sportive dilettantistiche e tenuto conto della inesistenza di una specifica disposizione diretta ad evitare che alle SSD fosse applicato il regime ordinario Iva anche per le attività non commerciali, le anzidette disposizioni di rettifica risultano esclusivamente necessitate dalla volontà di salvaguardare la posizione Iva delle SSD.

Come sopra ricostruito, il nuovo regime di esenzione IVA si inserisce in via sostitutiva rispetto alla regola della esclusione del campo di applicazione dell’imposta con la conseguenza che – rispetto alla previgente situazione in cui per l’ente era sufficiente emettere (più per ragioni di opportunità e di controllo di gestione interno che per obbligo di legge) una ricevuta non fiscale per le quote ricevute – i soggetti destinatari della previsione sono soggetti a tutti gli adempimenti previsti dal D.P.R. n. 633/1972, quali l’emissione di scontrino o fattura, la tenuta dei registri IVA, la comunicazione delle liquidazioni periodiche, la dichiarazione IVA, la tenuta della contabilità separata, salvo l’esercizio dell’opzione per la dispensa dagli adempimenti ex art. 36-bis del decreto IVA (esclusiva presenza di operazione esenti)[[191]](#footnote-191).

È una novità importante per il mondo sportivo giacché, come detto, attualmente la maggior parte delle entrate in questione (corrispettivi specifici e quote supplementari) rientra nel regime di esclusione IVA previsto dall’art. 4 del decreto Iva.

Al di là delle critiche sollevate in dottrina[[192]](#footnote-192), riguardanti in particolare gli aggravi e le incombenze di ordine amministrativo che sarebbero introdotti, a regime, nei confronti di soggetti che spesso curano tali profili in modo informale, affidando l’incarico ad associati su base volontaristica – questioni queste che, invero, potrebbero essere parzialmente risolte tramite la richiesta della dispensa da adempimenti ex art. 36-bis del decreto IVA con la conseguenza che resterebbe solamente l’obbligo di emettere le fatture elettroniche, residuando tuttavia talune criticità ove si richieda l’applicazione del regine *reverse charge*[[193]](#footnote-193), talune osservazioni devono formularsi in ordine alla compatibilità, pure fortemente criticata in dottrina[[194]](#footnote-194), tra le previsioni introdotte dall’art. 5, comma 15-quater D.l. n. 146/2021 e l’art. 36-bis del D.l. n. 75/2023.

Per di più, anche in questo caso, a differenza di quanto sostenuto[[195]](#footnote-195), non vi è nessun profilo critico di sovrapposizione e/o incompatibilità tra i due regimi “fuori campo”/esenzione, dal momento che, come sopra illustrato, la norma di cui all’art. 36-bis D.l. n. 75/2023 ha avuto il precipuo compito di integrare e chiarire la portata delle previsioni recate negli artt. 4 e 10 del decreto IVA ad opera del D.l. n. 146/2021; conseguentemente tali prescrizioni ampliative della platea di soggetti che dovranno adottare il regime di esenzione IVA a decorrere dal prossimo 1° gennaio 2025, sebbene in vigore dal 17 agosto 2023, tenuto conto del loro carattere interpretativo produrranno effetto concreto solo dalla data di entrata in vigore della legge interpretata, invero, come visto, più volte posticipata, e, dunque, con l’effettiva entrata a regime della disposizione primaria da cui dipendono.

In questo senso, dunque, potrebbe risolversi il paventato profilo di antionomia con la conseguenza che fino al 1° gennaio 2025, i sodalizi sportivi dilettantistici, comprese le SSD (ex art. 90, comma 1, della legge n. 289/2002), continueranno a considerare fuori campo IVA i cd. “corrispettivi specifici” incassati dai propri associati/tesserati, nonché le somme versate da meri partecipanti, o per attività sportive non riconosciute, come pure le quote associative.

Tanto premesso, dal prossimo gennaio 2025, tutti gli enti sportivi titolari del solo codice fiscale dovranno aprire una Partita Iva con la necessità di provvedere alla fatturazione, registrazione e dichiarazione (Li.Pe. – mod IVA) delle operazioni interessate, adempimenti che, tuttavia, non coinvolgeranno tutti quegli enti in “regime 398” o che optano, ove applicabile, per la dispensa dagli adempienti per le operazioni esenti ex art. 36-bis del decreto IVA.

Come osservato dall’Amministrazione finanziaria nella già richiamata circolare n. 5/E del 2022, per effetto del passaggio dal «regime di esclusione» al regime di esenzione IVA, le operazioni degli enti associativi saranno assoggettate agli obblighi di cui al Titolo II del D.P.R. 633/1972 (ad es., fatturazione, comunicazione delle liquidazioni periodiche e dichiarazione annuale), anche se resta possibile l’opzione per la dispensa dagli adempimenti (art. 36-bis, D.P.R. n. 633/1972).

Circa l’obbligo di fatturazione elettronica, l’Agenzia delle entrate ha chiarito che anche le ASD che si limiteranno allo svolgimento delle attività verso associati e tesserati sportivi dovranno procedere all’emissione delle fatture elettroniche, ovvero dotarsi di un registratore di cassa per certificare le prestazioni di servizi. Diversamente, gli enti già dotati di Partita IVA in regime forfetario ex 398 continuano ad essere esentati rispetto all’obbligo di predisposizione e di trasmissione telematica della dichiarazione IVA e delle LIPE.

Inoltre, dette operazioni concorreranno alla formazione del volume d’affari. Restano comunque irrilevanti ai fini IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi verso gli associati che non sono effettuate a titolo oneroso (ossia in mancanza del pagamento di corrispettivi specifici o contributi supplementari).

8.4 La cessione dei contratti sportivi

L’art. 26, comma 2, del D.lgs. n. 36/2021, prevede la possibilità di cedere a titolo oneroso e prima della scadenza i contratti di lavoro sportivo subordinato.

Il successivo art. 36, poi, al comma 3, stabilisce che per l’attività relativa alle operazioni di cessione dei contratti previste dall’art. 26, comma 2, purché vi consenta l’altra parte e siano osservate le modalità fissate dalle Federazioni Sportive Nazionali, dalle Discipline Sportive Associate e dagli Enti di Promozione Sportiva), gli enti interessati devono osservare le seguenti regole:

* le società sportive debbono osservare le disposizioni del decreto IVA, distintamente dalle altre attività esercitate, tenendo conto anche del rispettivo volume d’affari, e quindi non possono contare su alcuna deroga in merito agli obblighi in materia di IVA;
* le società ed associazioni sportive dilettantistiche senza fini di lucro applicano le regole agevolative fissate dall’art. 148, comma 3, TUIR.

In buona sostanza, le società professionistiche devono osservare la disciplina IVA ordinaria, mentre per le ASD e per le SSD, è prevista l’applicazione dell’agevolazione di cui all’art. 148, comma 3, TUIR e, con riferimento all’IVA, dell’art. 4, comma 4, D.P.R. n. 633/1972.

Quindi, operando un collegamento con le previsioni contenute nell’art. 4, comma 4 del D.P.R. n. 633/1972, non comportano soggettività passiva le cessioni in argomento effettuate, in conformità alle finalità istituzionali, nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o Statuto fanno parte di un’unica organizzazione locale o nazionale[[196]](#footnote-196).

8.5 Tassazione del premio di addestramento e formazione tecnica

L’art. 36, comma 4, del D.lgs. n. 36/2021 prevede che le somme versate dalle società sportive professionistiche e dilettantistiche, a titolo di premio di addestramento e formazione tecnica, ai sensi dell’art. 31, comma 2, del medesimo provvedimento, sono equiparate alle operazioni esenti ex art. 10 del decreto IVA.

Tale disciplina è applicabile nei casi in cui detto premio sia corrisposto:

* da società sportive professionistiche a favore di ASD e di SSD presso cui l’atleta ha svolto la propria attività dilettantistica e il proprio percorso di formazione, ovvero tra le società sportive professionistiche presso le quali l’atleta ha svolto la propria attività e il proprio percorso di formazione;
* da ASD e da SSD a favore degli enti sportivi dilettantistici presso i quali l’atleta ha svolto la propria attività e il proprio percorso di formazione.

Se il premio viene percepito da società e associazioni sportive dilettantistiche senza fini di lucro che abbiano optato per il regime di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398, esso non concorre alla determinazione del reddito di tali enti.

# 9. Altre agevolazioni e prescrizioni nel settore sportivo dilettantistico

9.1 Erogazioni liberali in favore dello *sport*: deduzioni e detrazioni fiscali

Tra le varie questioni che riguardano il mondo dello *sport* in generale, dato il largo uso dello strumento al fine di incentivarne la diffusione anche da parte del Legislatore della recente riforma, devono analizzarsi i profili giuridici e fiscali connessi al trattamento dei ricavi derivanti da contributi o erogazioni liberali erogati agli enti sportivi da parte di privati, enti pubblici (Comuni, Province, Regioni), nonché da aziende private.

Tali somme non costituiscono proventi e non concorrono quindi alla determinazione del reddito della SSD, ma solo nell’ipotesi che il contributo sia stato erogato per il perseguimento delle finalità istituzionali dell’ente e soprattutto quando non costituisce un corrispettivo per una cessione di beni o prestazioni resi o prestati dalla SSD.

Pertanto, per attestare la non imponibilità di tali somme ai fini IRES è necessaria la sussistenza di apposita documentazione di supporto idonea ad evidenziare come il contributo sia stato volontariamente erogato esclusivamente per il perseguimento dei fini istituzionali (lettere commerciali, contratti, ecc…).

Ove erogato per finalità diverse da quelle appena evidenziate (anche se indirettamente riconducibili al raggiungimento delle finalità istituzionali), il contributo risulterà imponibile, come anche nelle ipotesi di specifiche finalità attinenti al funzionamento e alla manutenzione delle strutture e dei beni utilizzati dall’ente.

Conseguentemente, in tali casi, il contributo avrà natura di provento commerciale e, all’atto della sua erogazione, dovrà essere assoggettato a una ritenuta a titolo di acconto ex art. 28 del D.P.R. n. 600/1973 con la conseguente possibilità di inquadrare tale somma tra i ricavi a titolo di sopravvenienze attive ex art. 88 TUIR che concorreranno a formare il reddito della SSD nell’esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti nei successivi anni (non oltre il quarto)[[197]](#footnote-197).

Secondo quanto disposto dall’art. 90, comma 4, della Legge 289/2002 per i contributi erogati dal CONI, dalle Federazioni Sportive nazionali ed EPS riconosciute dal CONI, non vi è più l’obbligatorietà di operare la suddetta ritenuta e gli stessi sono da considerare non imponibili ai fini IRES[[198]](#footnote-198).

La stessa disposizione qualifica a titolo di ricavi ex art. 85 TUIR, e non come sopravvenienze attive, i contributi in denaro spettanti sotto qualsiasi denominazione e quelli spettanti in conto esercizio.

In favore di chi eroga il contributo è prevista una detrazione del 19% ai fini IRPEF ove trattasi di erogazioni liberali di importo complessivo non superiore a € 1.500 a favore delle associazioni e società sportive dilettantistiche[[199]](#footnote-199).

I corrispettivi in denaro o in natura a favore delle società e associazioni sportive dilettantistiche, di importo inferiore a 200.000 euro annui, che siano destinati alla promozione dell'attività o dei prodotti del soggetto erogante, costituiscono per quest'ultimo spese di pubblicità e sono deducibili dal reddito d'impresa ai sensi dell’art. 108 TUIR (cfr. anche l’art. 90, comma 8, della legge n. 289/2002).

Sul punto, la risoluzione dell’Agenzia delle entrate n. 57/E del 23.6.2010, ha chiarito che i corrispettivi eccedenti rispetto ai 200.000 euro sono deducibili secondo le regole generali in materia di reddito di impresa in relazione alla loro natura.

Si segnala che risultano indeducibili ai fini IRES, le erogazioni liberali per il potenziamento o il restauro di impianti sportivi gestiti da ASD e da SSD[[200]](#footnote-200).

La disciplina sopra illustrata va messa in relazione con le novità apportate dal codice del Terzo settore che all’art. 83 ha previsto un nuovo regime teso a favorire sia le erogazioni liberali in denaro, sia gli apporti in natura al fine di riutilizzare i beni con finalità solidaristiche, consentendo agevolazioni fiscali non soltanto in termini di deduzione dai redditi prodotti, ma anche a titolo di detrazione dall’imposta dovuta.

Assume rilievo, in particolare, la norma contenuta nel citato art. 83 CTS che consente alle imprese di produzione di ricollocare beni non più appetibili sul mercato[[201]](#footnote-201).

Sulla scorta delle nuove disposizioni, i soggetti che scelgono di effettuare liberalità in favore degli enti del Terzo settore, possono fruire delle deduzioni e delle detrazioni previste a condizione che dette liberalità siano utilizzate per lo svolgimento dell’attività istituzionale e con l’esclusivo fine del perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

Tali nuove agevolazioni hanno trovato applicazione dalla data di avvio del RUNTS nei confronti di tutti gli enti (eccetto le imprese sociali) iscritte nel citato Registro[[202]](#footnote-202).

Nel merito, ai sensi dell’art. 83 citato, deve distinguersi se il donante sia persona fisica o ente/società. Nel primo caso, la detrazione ammonta al 30% dell’importo erogato che non può essere superiore a euro 30.000 per periodo di imposta. In alternativa alla detrazione, ben più alta di quanto previsto in precedenza dall’art. 15 TUIR, il donante può scegliere di portare in deduzione la liberalità dal reddito complessivo netto nella misura del 10% per un importo che non può superare 2.065,83 euro.

Se ad erogare la liberalità è, invece, una società o ente, questi possono beneficiare solamente della deduzione del 10% calcolata in rapporto al reddito complessivo dichiarato. Ove la deduzione sia di ammontare superiore a tale limite, l’eccedenza può essere computata in aumento dell’importo deducibile dal reddito complessivo relativo ai periodi successivi non oltre il quarto e comunque sempre fino a concorrenza dell’ammontare della stessa.

Le agevolazioni in parola previste dall’art. 83 CTS non sono cumulabili tra loro e con altre agevolazioni fiscali che prevedono detrazioni o deduzioni fiscali in rapporto alle medesime erogazioni.

Anche in questo caso è previsto che le erogazioni liberali, per sfruttare le descritte agevolazioni, debbano essere effettuate mediante sistemi tracciati (banche, uffici postali, o altri sistemi ex art. 23 D.lgs. n. 241/1997, con l’obbligo posto in capo al donante di conservare la ricevuta del bonifico bancario o postale o l’estratto conto in ipotesi di pagamento con carte di debito/credito a condizione che, ad ogni modo, da tale documentazione sia possibile il soggetto beneficiario della somma erogata, nonché il carattere di liberalità della medesima.

Ove i documenti non rechino tali specifiche, il donante dovrà richiedere e conservare apposita ricevuta rilasciata dall’ente beneficiario compendiante i predetti dati ed elementi di interesse[[203]](#footnote-203).

Con riguardo, poi, alle erogazioni in natura, si deve rilevare come le tipologie di beni che danno diritto alla detrazione/deduzione e le modalità di valorizzazione dei beni donati siano stati individuati con il D.M. 28 novembre 2019 a firma congiunta del Dicastero delle finanze e delle Politiche sociali[[204]](#footnote-204).

In caso di donazione di un bene strumentale da parte di un soggetto esercente attività di impresa, l’ammontare della deduzione è calcolato in base al costo residuo non ammortizzato del bene al momento del trasferimento. Ove si tratti di beni merce, infine, il valor della deduzione è dato dal minor ammontare tra il valore normale e quello risultante dalle rimanenze ex art. 92 TUIR.

9.2 Il cd. “Social bonus”

L’’art. 81 del CTS ha introdotto un credito di imposta denominato “Social bonus” per le donazioni in denaro effettuate nei confronti degli enti iscritti nel RUNTS volte a sostenere progetti di recupero di immobili pubblici inutilizzati o di beni mobili e immobili confiscati alla criminalità[[205]](#footnote-205), assegnati ai citati enti ed utilizzati esclusivamente per lo svolgimento di attività di interesse generale con modalità non commerciali ai sensi dell’art. 5 CTS.

La disciplina attuativa del citato credito d’imposta è stata fissata con il D.M. 23 febbraio 2022, n. 89, emanato in via congiunta dai Dicasteri del Lavoro, dell’Interno, della Cultura e delle Finanze.

Ai sensi dell’art. 2 del citato decreto possono fruire del *social bonus* le persone fisiche, gli enti non commerciali, le società e tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico e dal regime contabile, che eroghino liberalità agevolabili secondo la disciplina in esame.

L’art. 4 del citato decreto individua le categorie di enti del Terzo settore cui può essere affidata la gestione del bene, mentre l’art. 7 disciplina le ipotesi in cui il bene oggetto di recupero e valorizzazione a fini generali sia assegnato a più enti in partenariato tra loro.

Il credito di imposta in esame è riconosciuto nella misura del 65% per le persone fisiche e del 50% per gli enti e le società rispetto all’importo erogato con un limite generale del 15% del reddito imponibile con riferimento alle persone fisiche, enti e società non commerciali e del 5 per mille dei ricavi annui per i titolari di reddito d’impresa.

Ai fini della fruibilità del credito – che deve essere ripartito in tre quote annuali – è previsto che le erogazioni siano effettuate con mezzi di pagamento tracciabili.

Per le persone fisiche ed enti non commerciali la spettanza del credito in parola decorre dalla dichiarazione relativa all’anno in cui è stata effettuata l’erogazione con la possibilità di spostare in avanti la quota annuale non utilizzata nei periodi di imposta successivi fino a concorrenza.

Per i soggetti titolari di reddito d’impresa, invece, il credito può essere utilizzato in compensazione, mediante Mod. F24, senza i limiti ordinari previsti dalla legge e a decorrere dal periodo d’imposta successivo a quello di effettuazione dell’erogazione liberale e con possibilità, in caso di mancato utilizzo, di riportare l’ammontare residuo nei periodi d’imposta successivi.

Vi è, poi, l’obbligo di indicare il credito di imposta in esame nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi di imposta di fruizione dello stesso. È stabilito, peraltro, che lo stesso credito non rilevi ai fini della determinazione delle Imposte dirette e dell’IRAP e non è cumulabile, con riguardo ai medesimi importi, con le agevolazioni sulle erogazioni liberali di cui al citato art. 83 CTS.

Con riguardo al significato del termine “*recupero*” che la disposizione in commento riferisce ai beni destinatari della liberalità, deve aversi riguardo alle procedure edilizie di cui all’art. 3, comma 1, del D.lgs. n. 380/2001 (progettazione, rilievi, manutenzione ordinaria e straordinaria, ristrutturazione, consolidamento, impianti tecnologici, ecc…).

L’intervento di recupero, poi, deve assicurare che il bene permetta lo svolgimento, in via esclusiva, di una attività di interesse generale con modalità non commerciali.

Ai fini dell’applicazione dell’agevolazione, i soggetti beneficiari delle erogazioni sono tenuti a: i) comunicare trimestralmente al Dicastero del Lavoro l’importo delle erogazioni liberali ricevute; ii) pubblicare sul proprio sito web e su uno specifico portale gestito dal prefato Dicastero, tutte le informazioni relative agli importi ricevuti e dei relativi impieghi.

9.3 Esenzione IRES e IRAP degli utili per le Federazioni riconosciute dal CONI

L’art. 1, commi da 185 a 187, della legge n. 234 del 2021, al fine di favorire il diritto allo svolgimento dello *sport*, ha introdotto, per gli anni dal 2022 al 2024, la possibilità per le Federazioni sportive nazionali riconosciute dal CONI, l’esenzione IRES e IRAP degli utili derivanti dall’esercizio di attività commerciali.

In base al 185 ciato, in particolare, è stato stabilito che “*al fine di favorire il diritto allo svolgimento dell’attività sportiva, tenuto conto dei contenuti sociali, educativi e formativi dello sport, con particolare riferimento alla fase post-pandemica e in attesa che trovino piena applicazione i princìpi di riordino del settore contenuti nella legge 8 agosto 2019, n. 86”, ha previsto “in via sperimentale per gli anni 2022, 2023 e 2024, per le federazioni sportive nazionali riconosciute dal Comitato olimpico nazionale italiano” che “gli utili derivanti dall’esercizio di attività commerciale non concorrono a formare il reddito imponibile ai fini dell’imposta sul reddito delle società (IRES) e il valore della produzione netta ai fini dell’imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), a condizione che in ciascun anno le federazioni sportive destinino almeno il 20 per cento degli stessi allo sviluppo, diretto o per il tramite dei soggetti componenti delle medesime federazioni, delle infrastrutture sportive, dei settori giovanili e della pratica sportiva dei soggetti con disabilità*”.

L’Amministrazione finanziaria, con la circolare n. 9/E del 1° aprile 2022 (cfr. par. 6), ha chiarito che:

* la misura può essere fruita a condizione che, in ciascun anno, le federazioni sportive destinino almeno il 20% di detti utili allo sviluppo - diretto o per il tramite dei soggetti componenti delle medesime federazioni - delle infrastrutture sportive, dei settori giovanili e della pratica sportiva dei soggetti con disabilità;
* al fine di soddisfare la condizione di destinazione degli utili cui è subordinata l'agevolazione, è necessario, per espressa previsione normativa (comma 186), che i costi effettivamente sostenuti siano rendicontati dalle federazioni sportive nazionali e certificati dagli organi di controllo interno delle stesse o dalle società di revisione da queste incaricate per la certificazione dei bilanci, entro il terzo anno successivo a quello di riferimento;
* l'efficacia della misura in commento è subordinata, ai sensi dell'art. 108, par. 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'autorizzazione della Commissione europea.

La norma, tuttavia è stata riformulata ad opera dell’art. 19 del D.l. 13 giugno 2023, n. 69, nella misura in cui:

* è stato previsto che “*Al fine di favorire il diritto allo svolgimento dell’attività sportiva, tenuto conto dei contenuti sociali, educativi e formativi dello sport, con particolare riferimento alla fase post-pandemica e in attesa che trovino piena applicazione i princìpi di riordino del settore contenuti nella legge 8 agosto 2019, n. 86, in via sperimentale per gli anni 2022, 2023 e 2024, per le federazioni sportive nazionali riconosciute dal Comitato olimpico nazionale italiano, gli utili derivanti dall’esercizio di attività commerciale non concorrono a formare il reddito imponibile ai fini dell’imposta sul reddito delle società (IRES) e il valore della produzione netta ai fini dell’imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), a condizione che in ciascun anno le federazioni sportive destinino integralmente gli stessi allo sviluppo delle attività statutarie non commerciali.*”» sancendo, dunque la non imponibilità integrale degli stessi a condizione del loro totale impiego ai fini dello sviluppo delle attività statutarie non commerciali;
* è stato abrogato il comma 187 che subordinava l’operatività della norma all’autorizzazione della Commissione europea in attuazione dell'art. 108, paragrafo 3, del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, all'autorizzazione della Commissione europea.

9.4 L’Imposta di registro nel settore dello sport

In base all’art. 12, comma 2, del D.lgs. n. 36/2021 che ha ripreso la formulazione contenuta nell’abrogato art. 90, comma 5, della legge n. 289/2002, gli atti costitutivi e di trasformazione delle società ed associazioni sportive dilettantistiche, nonché delle Federazioni sportive e degli enti di promozione sportiva riconosciute dal CONI direttamente connessi allo svolgimento dell'attività sportiva, sono soggetti all'Imposta di registro in misura fissa.

Con riguardo al regime applicativo della suddetta previsione, la giurisprudenza di legittimità[[206]](#footnote-206) è intervenuta con riguardo al caso della trasformazione eterogenea da ASD in S.r.l. chiarendo che tale atto deve scontare le imposte di Registro, Ipotecaria e catastale in misura proporzionale, in quanto il pagamento dell'imposta fissa è possibile solo nel caso in cui gli atti societari precedenti collegati siano stati assoggettati ad imposta proporzionale.

Nel caso giudicato, in particolare, essendo l'atto costitutivo dell'ASD, per legge, soggetto ad imposta fissa, la trasformazione in società di capitali deve scontare l'imposta in misura proporzionale ai sensi dell'art. 4 della tariffa parte I del Testo Unico dell'imposta di registro di cui al D.P.R. n. 26 aprile 1986, n. 131, dovendo applicare alla trasformanda, le disposizioni per le società di capitali e non il regime di favore delle associazioni e società sportive dilettantistiche.

Si segnala come, a livello più generale, la disciplina in materia di imposte indirette e tributi locali con riferimento agli enti del Terzo settore sia contenuta nell’art. 82 CTS.

9.5 L’esenzione dell’Imposta di bollo

In tema di Imposta di bollo, come noto, deve farsi riferimento al D.P.R. n. 642 del 1972 e, per quanto di maggior interesse, all’art. 27-*bis* della Tabella, allegato B, del provvedimento citato recante “Atti, documenti e registri esenti dall’imposta di bollo in modo assoluto”, sulla cui scorta vengono esonerati dall’imposta di bollo “atti, documenti, istanze, contratti, nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti certificazioni, dichiarazioni e attestazioni poste in essere o richiesti da organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS)”.

Con specifico riguardo agli enti sportivi dilettantistici si deve far riferimento all’art. 12, comma 2, del D.lgs. n. 36/2021, che dispone l’applicazione dell’Imposta di registro in misura fissa di 200 euro sugli atti costitutivi e di trasformazione delle ASD e delle SSD, qualora riconosciuti dal CONI. Di interesse anche la disposizione contenuta nel successivo comma 2-bis che concede la possibilità a detti soggetti, in funzione della necessità di procedere all’aggiornamento degli Statuti come richiesto dalla Riforma del Terzo settore, di procedere alle dovute modifiche e integrazioni in totale esenzione di imposta.

L’art. 82, comma 5, CTS ha introdotto, tuttavia, una esenzione dall’imposta di bollo per «*gli atti, i documenti, le istanze, i contratti, nonché le copie anche se dichiarate conformi, gli estratti, le certificazioni, le dichiarazioni, le attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato posti in essere o richiesti*» dagli ETS.

La disposizione, si differenzia dal citato art. 27*-bis* della menzionata Tabella B, in quanto connotata da una formulazione più ampia diretta ad espandere il perimetro oggettivo della stessa. Ciò, in quanto, il Legislatore del Terzo settore ha incluso nel campo applicativo oggettivo della disposizione anche «*ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato*».

Di conseguenza, sono esenti da bollo, a mero titolo esemplificativo, non solo gli atti specificamente indicati dall’art. 82, comma 5, CTS ma anche documenti come le fatture, le ricevute e le quietanze[[207]](#footnote-207).

9.6 Esenzione dall’IVAFE

Preliminarmente va ricordato che la legge di bilancio 2020, n. 160/2019, con l’art. 1, commi 710 e 711, aveva esteso l'ambito di applicazione dell'imposta sul valore degli immobili situati all'estero (IVIE) e dell'imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFE) stabilendo che dal 2020, sarebbero stati assoggettati a detti prelievi, oltre alle persone fisiche, anche gli enti non commerciali e le società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice, residenti in Italia, che sono tenuti agli obblighi di dichiarazione per gli investimenti e le attività.

Con riguardo all'IVAFE, come noto, la base imponibile è costituita dal valore dei prodotti finanziari, dei conti correnti e dei libretti di risparmio detenuti all'estero dalle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato ed è dovuta proporzionalmente alla quota e al periodo di detenzione, nella misura del 2 per mille del valore dei prodotti finanziari. Per i conti correnti e i libretti di risparmio l'imposta è stabilita in misura fissa (pari a 34,20 euro per le persone fisiche e a 100 euro per i soggetti diversi dalle persone fisiche). Nel rispetto del divieto della doppia imposizione, dall'IVAFE si deduce, fino a concorrenza del suo ammontare, un credito d'imposta pari all'ammontare dell'eventuale imposta patrimoniale versata nello Stato in cui sono detenuti i prodotti finanziari, i conti correnti e i libretti di risparmio. Per il versamento, la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, le sanzioni e i rimborsi nonché per il contenzioso, riferiti sia all'IVIE che all'IVAFE, si applicano le disposizioni previste per l'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Ai sensi dell’art. 82, comma 5-bis del CTS «*i prodotti finanziari, i conti correnti e i libretti di risparmio detenuti all’estero dai soggetti di cui al comma 1 sono esenti dall’imposta sul valore dei prodotti finanziari esteri, di cui al comma 18 dell’articolo 19 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214*». Circa il riferimento operato dalla norma al comma 1 della medesima disposizione si evidenzia come si faccia riferimento agli enti del Terzo settore comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società.

9.7 Possibilità di distribuire dividendi per le società sportive

In base all’art. 8, comma 3, del citato D.lgs. n. 36 del 2021, le società sportive dilettantistiche possono, entro certi limiti, procedere alla distribuzione di dividendi e al rimborso del capitale versato dal socio.

In particolare, è stato stabilito che le società possono destinare una quota inferiore al 50% degli utili maturati su base annuale, dedotte le perdite degli esercizi precedenti, ad aumento gratuito del capitale in misura non superiore all’indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati determinato dall’ISTAT per il periodo corrispondente a quello dell’esercizio sociale in cui sono maturati gli utili, oppure alla distribuzione mediante aumento gratuito del capitale sociale o dividendi ai soci in misura non superiore all’interesse dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato.

La norma, tuttavia, va messa in rapporto con la disposizione di cui all’art. 148, comma 8, lettere a) e f), del TUIR che, allo stato, ancora impongono il divieto di distribuzione degli utili, nonché della quota o contributo associativo, ove si voglia fruire del regime di de-commercializzazione per alcune tipologie di ricavi e pone, inoltre, particolari problemi in ordine alla individuazione del compenso massimo erogabile al fine di non incorrere nella fattispecie illecita di distribuzione degli utili.

9.8 Le scritture contabili: esoneri e prescrizioni sostituite

Gli obblighi contabili in capo alle ASD dipendono dallo svolgimento di sole attività istituzionali o anche di natura commerciale.

Nell’ipotesi in cui svolgano solamente attività istituzionale, non vi è nessun obbligo contabile, se non quello di redigere un rendiconto economico-finanziario e rilevare tutte le entrate e le uscite di cassa, con lo scopo di rendere trasparente la raccolta e l’impiego delle risorse finanziarie.

In questo caso, infatti, esse non hanno l’obbligo fiscale di tenere i libri contabili e i registri IVA, né quello di fatturazione e/o emissione di scontrini e ricevute fiscali, nonché di presentazione delle dichiarazioni fiscali.

Ove, invece, venga svolta anche un’attività di tipo commerciale, è necessario adottare un impianto contabile che varia in funzione del regime fiscale adottato.

Nello specifico:

* in caso di regime ordinario o semplificato dell’attività svolta si applicheranno le disposizioni normative contenute nell’art. 2214 c.c., nonché le norme tributarie di cui all’art. 14 e ss. del D.P.R. n. 600/1973, in relazione all’entità dei ricavi realizzati;
* in ipotesi di adesione al regime forfetario di cui alla legge n. 398/1991, troverà applicazione l’art. 9 del D.P.R. n. 544 del 1999 (nonché il D.M. 26.11.1999, n. 475) e, in luogo della tenuta delle scritture contabili, per le quali è previsto l’esonero[[208]](#footnote-208), detti soggetti devono porre in essere una serie di adempimenti sostitutivi finalizzati alla certificazione dell’attività svolta e alla sua misurazione in termini economici (conservazione documenti relativi a incassi e pagamenti, numerazione progressiva delle fatture, redazione rendiconto economico-finanziario, ecc..:)[[209]](#footnote-209);
* nei casi di adesione al regime forfetario di cui all’art. 145 TUIR, trova applicazione la modalità cd. “super semplificata” di gestione contabile prevista dall’art. 9, comma 3, del citato D.P.R. n. 544/1999.

Resta inteso che, se vengono esercitate entrambe le tipologie di attività (commerciale e non commerciale), persiste l’obbligo di adottare la contabilità separata.

Gli obblighi di tenuta delle scritture contabili, dunque, fanno riferimento alla necessità di tenere:

* il registro dell’inventario: all’interno del quale sono elencati e descritti tutti i beni di proprietà dell’associazione, dovranno cioè essere elencati tutti i beni mobili e immobili di un certo valore conferiti all’associazione, acquistati tramite il denaro dell’ente o entrati a far parte in qualsiasi modo del suo patrimonio;
* il rendiconto finanziario, e di cassa sia esso mensile o settimanale, all’interno del quale iscrivere le entrate e le uscite relative all’attività svolta dall’ente, unitamente ai documenti giustificativi di tali poste iscritte nel documento;
* i bilanci annuali redatti sulla base di quanto riportato all’interno dei rendiconti periodicamente redatti;
* il registro dei verbali del consiglio direttivo, ogni riunione sia essa mensile o settimanale di tale organo deve essere registrata per iscritto a mezzo di un verbale, redatto dal tendenzialmente dal segretario, all’interno del quale vengono riepilogati gli argomenti trattati e le decisioni prese. I verbali dovranno contenere l’ordine del giorno, gli interventi dei presenti, le deliberazioni adottate e le firme dei consiglieri;
* il registro dei verbali dell’Assemblea, tale organo quando si riunisce con cadenza annuale, in caso di necessità, o secondo quanto previsto dallo statuto, dovrà riepilogare gli argomenti e le discussioni affrontate, oltre che le decisioni prese e i risultati delle votazioni effettuate dai soci all’interno di un verbale contenente anche le delibere;
* il Libro soci che deve contenere tutti i dati personali dei soci che fanno parte dell’associazione, con i dettagli delle loro informazioni anagrafiche, di dimora e residenza, ed altre peculiarità mutevoli sulla base dell’esigenza informativa dell’ente. Il registro dei soci contiene le schede personali di tutti i componenti dell’associazione con specifica anche della data in cui sono stati ammessi all’interno dell’ente, e la delibera del consiglio di gestione che ha approvato la loro richiesta, o eventualmente la loro data di recesso.

Non sono state previste formalità ufficiali da seguire per la tenuta dei registri sopra menzionati rimanendo ferma la necessità che gli stessi siano sempre aggiornati e conservati nei locali in cui è istituita la sede legale dell’associazione al fine di poter essere consultati in qualsiasi momento dietro un’eventuale richiesta.

Per quanto riguarda le SSD, gli adempimenti contabili sono gli stessi delle società commerciali sia a livello contabile che fiscale con la conseguenza che si dovrà fare riferimento all’art. 7, comma 1, lett. a), TUIR, nonché al citato art. 14 e segg. del D.P.R. n. 600/1973.

In particolare, si tratta dei seguenti documenti contabili[[210]](#footnote-210): Libro giornale; Libro inventari; Registri ai fini IVA; Scritture ausiliarie che contengono i dati patrimoniali e reddituali (cc.dd. “mastrini”); Scritture ausiliarie di magazzino; Registro dei beni ammortizzabili; Inventario e bilancio di esercizio[[211]](#footnote-211).

9.9 L’obbligo del rendiconto/bilancio degli enti sportivi dilettantistici

Come più volte evidenziato, la redazione di un documento in grado di rappresentare il risultato della gestione annuale dell’ente, anche se non espressamente previsto nella normativa civilistica, rappresenta per le associazioni sportive dilettantistiche un presupposto imprescindibile per il riconoscimento di una serie di agevolazioni fiscali e semplificazioni amministrative e contabili.

Per di più, il Legislatore speciale e fiscale[[212]](#footnote-212) ha imposto l’obbligo inserire tale obbligo nei propri statuti quale clausola minimale necessaria affinché l’ente possa qualificarsi come “sportivo dilettantistico”.

Diversamente, per le SSD, è il Codice civile che ha previsto precisi obblighi in tema di bilancio annuale da redigere in modi, forme e tempistiche ivi specificate a seconda della tipologia societaria prescelta[[213]](#footnote-213) [[214]](#footnote-214).

Il D.lgs. n. 36/2021, all’art. 7, comma 1, lett. f), impone di includere tra le proprie clausole statutarie “l’obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari” con la conseguenza che le ASD sono libere di definire nei propri statuti (e nell’operatività) sia i tempi di redazione e approvazione sia i modi e la forma da dare al bilancio d’esercizio, sia esso un bilancio in senso stretto ovvero un rendiconto secondo il principio di cassa.

Diversamente, ove l’ASD sia anche un ETS, fino all’ottenimento dell’autorizzazione comunitaria all’applicazione del Titolo X del CTS, si applicherà l’art. 13 del D.lgs. n. 117/2017 con la possibilità di redigere per scelta un rendiconto per cassa, ovvero per obbligo un bilancio per competenza in presenza di ricavi, rendite, proventi o entrate comunque denominate annualmente considerati maggiori o uguali a 220.000 euro.

Entrambi dovranno essere predisposti secondo gli schemi approvati con D.M. 5 marzo 2020.

9.10 Il Modello EAS

L’art. 30 del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, ha stabilito che i corrispettivi, le quote e i contributi di cui all’art. 148 TUIR non siano imponibili a condizione che gli enti associativi siano in possesso dei requisiti previsti dalla normativa tributaria e, in aggiunta, trasmettano per via telematica all’Agenzia delle entrate, al fine di consentire gli opportuni controlli, i dati e le notizie rilevanti ai fini fiscali mediante un apposito modello (il cd. modello EAS) periodicamente approvato con provvedimento dell’Agenzia delle Entrate. Tale obbligo sussiste anche in capo alle società sportive dilettantistiche[[215]](#footnote-215).

Come chiarito dall’Agenzia delle Entrate con le circolari n. 12/E del 9 aprile 2009, n. 45/E del 29 ottobre 2009 e n. 51/E del 1° dicembre 2009:

* gli enti di tipo associativo che svolgono in via esclusiva o principale attività commerciale non possono fruire del regime di favore previsto dall’art. 148 del TUIR (e dall’art. 4, commi 4 e 6, del D.P.R. n. 633/1972;
* per detti enti la natura commerciale fa sì che anche le quote e i contributi associativi concorrano alla determinazione del reddito d’impresa;
* la commercialità o meno di un’attività è determinata ai fini fiscali sulla base di parametri oggettivi che prescindono dalle motivazioni del soggetto che la pone in essere e dalle sue finalità. In sostanza la qualificazione ai fini fiscali dell’attività deve essere operata verificando se la stessa possa ricondursi fra quelle previste dall’art. 2195 del codice civile o, qualora essa consista nella prestazione di servizi non riconducibili nel menzionato articolo (es. prestazioni didattiche, sanitarie, terapeutiche etc.), se venga svolta con i connotati dell’organizzazione, della professionalità e abitualità;
* il carattere di imprenditorialità può di fatto derivare anche dallo svolgimento di un solo affare in considerazione della sua rilevanza economica e della complessità delle operazioni in cui si articola e la funzione organizzativa dell’imprenditore può rilevarsi nel coordinamento dei mezzi finanziari nell’ambito di un’operazione di rilevante entità economica.

Sulla base dell’art. 30 del citato D.l. n. 185 erano esonerati dalla presentazione del modello EAS, per quanto di maggior interesse ai fini del presente lavoro, le associazioni e società sportive dilettantistiche iscritte nel registro del CONI che non svolgono attività commerciale, mentre erano tenute all’onere della trasmissione del modello le associazioni sportive dilettantistiche che svolgono attività strutturalmente commerciali, ancorché “decommercializzate” ai fini fiscali ai sensi degli artt. 148, comma 3, TUIR e 4, comma 4, secondo periodo, del D.P.R. n. 633/1972.

Ne consegue che, salvo quanto si dirà *infra* con riguardo all’esenzione prevista in caso di iscrizione al RASD, sono tenute alla trasmissione del modello tutte le associazioni sportive dilettantistiche che, a fronte delle prestazioni rese nell’ambito di attività strutturalmente commerciali, percepiscano corrispettivi specifici, a nulla rilevando la circostanza che detti corrispettivi vengano eventualmente qualificati come contributo o quota associativa.

Le associazioni e le società sportive dilettantistiche iscritte nel registro del CONI che non soddisfano i requisiti prescritti ai fini dell’esonero dalla presentazione del modello devono assolvere l’onere della comunicazione dei dati e notizie rilevanti ai fini fiscali compilando l’anzidetto modello con le modalità indicate nel paragrafo 1.3 della circolare dell’Agenzia delle entrate n. 45/E del 2009 citata.

In via conclusiva, dunque, la comunicazione dei dati e notizie rilevanti ai fini fiscali, prevista dall’art. 30 in commento, costituisce un onere che grava, in via generale, su tutti gli enti privati non commerciali di tipo associativo che si avvalgono del regime tributario previsto dall’art. 148 TUIR e dall’art. 4, commi 4 e 6, del D.P.R. n. 633/1972.

La tardiva presentazione del modello non preclude all’ente la possibilità di avvalersi del regime agevolativo in via definitiva, ma esclude l’applicazione del regime di favore per le attività precedenti la data di presentazione del modello[[216]](#footnote-216).

Come confermato dall’Agenzia delle Entrate, in caso di omessa presentazione del modello EAS, è possibile beneficiare dell’istituto della remissione *in bonis* di cui all’art. 2, comma 1, del D.L. n. 16/2012 (risoluzione n. 110/E del 12 dicembre 2012).

In caso di variazione dei dati precedentemente comunicati il modello EAS deve essere nuovamente presentato, entro il 31 marzo dell’anno successivo a quello in cui si è verificata la variazione.

In caso di perdita dei requisiti necessari per usufruire dei benefici fiscali, il modello EAS deve essere ripresentato entro 60 giorni dalla data in cui si verifica tale circostanza, compilando l’apposita sezione “Perdita dei requisiti”.

Gli enti del Terzo Settore non sono tenuti alla presentazione del modello EAS e agli stessi non si applicano le altre norme sui controlli previste dall’art. 30 del D.L. n. 185/2008 (art. 94, comma 4, del D.lgs. n. 117/2017); sono invece soggetti alle specifiche disposizioni in materia di monitoraggio, vigilanza e controllo stabilite dal D.lgs. n. 117/2017 citato.

In base all’art. 4, comma 6-bis, del D.l. n. 120/2023, “*Alle Associazioni e Società sportive dilettantistiche iscritte nel Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche non si applica l'obbligo di trasmissione di cui all'articolo 30, comma 1, del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2 e comunque tali enti non sono tenuti alla presentazione dell'apposito modello di cui al medesimo comma 1 dell'articolo 30.*”.

# 10. L’esenzione IMU per gli immobili utilizzati in ambito sportivo dilettantistico

10.1 Quadro normativo generale di riferimento

Ai sensi dell’art. 7, comma 1, lett. i), del D.lgs. n. 504/1992 (relativo alla disciplina dell’IMU), sono esenti dall’Imposta comunale sugli immobili (ICI): “*gli immobili utilizzati dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, fatta eccezione per gli immobili posseduti da partiti politici, che restano comunque assoggettati all'imposta indipendentemente dalla destinazione d'uso dell'immobile, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di cui all'articolo 16, lettera a), della legge 20 maggio 1985, n. 222.*”. Si tratta, sulla scorta del richiamo alle disposizioni del TUIR, degli immobili utilizzati dagli “*enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l’'esercizio di attività commerciale, nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato*”.

In base all’art. 90, comma 1, della Legge n. 289/2002, “*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***”[[217]](#footnote-217).

Ai sensi del comma 8 dell’art. 9 del D.lgs. n. 23 del 2011, la suddetta esenzione in materia di ICI si applica anche all’IMU, istituita a norma dell’art. 13, del D.lgs. n. 201/2011.

Il comma 1 dell’art. 91-bis del D.L. n. 1/2012 ha modificato il comma 1 della lett. i) art. 7 del D.lgs. n. 504/1992 al fine di prevedere che l’esenzione in parola competa anche in relazione ad immobili nei quali l’ente non commerciale svolge l’attività «***con modalità non commerciali***», mentre il successivo comma 4 del medesimo art. 91-bis ha abrogato il comma 2-bis dell’art. 7 del D.L. n. 203/2005, **il quale prevedeva che l’esenzione in parola si intendeva applicabile alle attività indicate nella lett. i), che non avessero esclusivamente natura commerciale**.

Al fine di godere dell’esenzione IMU, gli enti non commerciali che siano in possesso dei requisiti previsti dalla legge, ai sensi dell’art. 1, comma 770, legge n. 160/2019, devono presentare apposita dichiarazione “*entro il 30 giugno dell’anno successivo a quello in cui il possesso degli immobili ha avuto inizio o sono intervenute variazioni rilevanti ai fini della determinazione dell’imposta. Si applica il […] D.M. n. 200/2012», ai sensi del quale, «gli enti non commerciali presentano la dichiarazione […] indicando distintamente gli immobili per i quali è dovuta l’IMU, […] nonché gli immobili per i quali l’esenzione dall’IMU si applica in proporzione all’utilizzazione non commerciale degli stessi*.”.

Analoga esenzione è prevista per gli enti del Terzo settore dall’art. 82, comma 6, D.lgs. n. 117/2017, il quale prevede che “*gli immobili posseduti e utilizzati dagli enti non commerciali del Terzo settore di cui all’art. 79, comma 5, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali, di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività [religiose e di culto], sono esenti dall’imposta municipale propria*” alle condizioni e nei limiti visti finora.

Tramite il richiamo operato all’art. 79, comma 5, del CTS vengono definiti come non commerciali quegli enti del Terzo che svolgano in via esclusiva o prevalente una o più attività di interesse generale (elencate nell’art. 5 del D.lgs. n. 117/2017) a titolo gratuito o dietro versamento di corrispettivi che non superino i costi effettivi (ai sensi del comma 2-bis dell’art. 79, le attività di interesse generale si considerano non commerciali qualora i ricavi non superino di oltre il 6% i relativi costi per ciascun periodo d’imposta e per non oltre tre periodi d’imposta consecutivi).

10.2 Il problema dell’utilizzazione mista dell’immobile e il cd. “Decreto Grilli”

I commi 2 e 3 dell’art. 91-bis del D.L. n. 1/2012, hanno introdotto la possibilità che l’immobile dedicato alle attività istituzionali da parte delle ASD e delle SSD, abbia una utilizzazione mista (e, dunque, anche in parte commerciale), sancendo in particolare:

* al comma 2, che: “*qualora l’unità immobiliare abbia* ***un'utilizzazione mista****, l'esenzione di cui all’art. 7, comma 1, lett. i) del D.lgs. n. 504/1992, si applica solo alla frazione di unità nella quale si svolge l'attività di natura non commerciale, se identificabile attraverso l'individuazione degli immobili o porzioni di immobili adibiti esclusivamente a tale attività. Alla restante parte dell'unità immobiliare, in quanto dotata di autonomia funzionale e reddituale permanente, si applicano le disposizioni dei commi 41, 42 e 44 dell'articolo 2 del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286. Le rendite catastali dichiarate o attribuite in base al periodo precedente producono effetto fiscale a partire dal 1º gennaio 2013.*”;
* al comma 3, che: “***Nel caso in cui non sia possibile*** *procedere ai sensi del precedente comma 2, a partire dal 1º gennaio 2013,* ***l'esenzione si applica in proporzione all'utilizzazione non commerciale dell'immobile quale risulta da apposita dichiarazione all’uopo prodotta****.* ***Con successivo decreto del Ministro*** *dell'economia e delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 17 agosto 1988, n. 400, entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto,* ***sono stabilite le modalità e le procedure relative alla predetta dichiarazione****, gli elementi rilevanti ai fini dell'individuazione del rapporto proporzionale, nonché i requisiti, generali e di settore, per qualificare le attività di cui alla lettera i) del comma 1 dell'articolo 7 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, come svolte con modalità non commerciali.*”.

Allo scopo di individuare le modalità di applicazione **proporzionale** (a decorrere dal 2013) dell’esenzione IMU per gli **immobili destinati ad utilizzazione mista** nei casi in cui non sia possibile individuare (ex art. 91-bis, comma 2) quali di essi siano adibiti esclusivamente allo svolgimento delle attività istituzionali “***con modalità non commerciali***”, **è stato emanato il D.M. 19.11.2012, n. 200**, cd. “Decreto Grilli”, in base al quale:

* per “*modalità non commerciali*” devono intendersi le “*modalità di svolgimento delle attività istituzionali prive di scopo di lucro che, conformemente al diritto dell'Unione Europea, per loro natura non si pongono in concorrenza con altri operatori del mercato che tale scopo perseguono e costituiscono espressione dei principi di solidarietà e sussidiarietà*” (cfr. art. 1, comma 1, lett. p)[[218]](#footnote-218) [[219]](#footnote-219);
* circa la definizione del concetto di “*utilizzazione mista*”, ai fini dell’esenzione IMU, deve intendersi: “*l’utilizzo dello stesso immobile per lo svolgimento di una delle attività individuate dall'articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504 del 1992,* ***con modalità non commerciali****, unitamente ad attività di cui alla stessa lettera i) svolte con modalità commerciali, ovvero ad attività diverse da quelle di cui al medesimo articolo 7, comma 1, lettera i), del decreto legislativo n. 504 del 1992.*” (cfr. art. 1, comma 1, lett. q);
* le attività istituzionali sono svolte con modalità non commerciali (cfr. art. 3), quando l’atto costitutivo o lo Statuto dell'ente non commerciale prevedono i seguenti requisiti[[220]](#footnote-220): a) **divieto di distribuire**, anche in modo indiretto, utili e avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'ente, in favore di amministratori, soci, partecipanti, lavoratori o collaboratori, a meno che la destinazione o la distribuzione non siano imposte per legge, ovvero siano effettuate a favore di enti che per legge, statuto o regolamento, fanno parte della medesima e unitaria struttura e svolgono la stessa attività, ovvero altre attività istituzionali direttamente e specificamente previste dalla normativa vigente; b) **obbligo di reinvestire** gli eventuali utili e avanzi di gestione esclusivamente per lo sviluppo delle attività funzionali al perseguimento dello scopo istituzionale di solidarietà' sociale; c) **obbligo di devolvere il patrimonio** dell'ente non commerciale in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altro ente non commerciale che svolga un'analoga attività' istituzionale, salvo diversa destinazione imposta dalla legge.
* fatti salvi i requisiti appena esposti, le attività sportive istituzionali **si intendono svolte con modalità non commerciali solo ove, in relazione alla loro natura, sono svolte a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un corrispettivo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio** (cfr. art. 4, comma 6);
* il rapporto proporzionale di cui all’art. 91-bis, comma 3, del D.l. n. 1/2012, deve essere determinato **con riferimento allo spazio**, al **numero dei soggetti nei confronti dei quali vengono svolte le attività con modalità commerciali**, **ovvero non commerciali**, **e al tempo**, con le seguenti precisazioni: i) se le unità immobiliari sono destinate ad una utilizzazione mista, la proporzione deve essere prioritariamente determinata in base alla superficie destinata allo svolgimento con modalità commerciali delle citate attività di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), ovvero di attività diverse da queste ultime, rapportata alla superficie totale dell'immobile; ii) se, invece, le unità sono indistintamente oggetto di utilizzazione mista, la citata proporzione deve essere determinata in base al numero dei soggetti nei confronti dei quali le attività sono svolte con modalità commerciali, rapportato al numero complessivo dei soggetti nei confronti dei quali è svolta l’attività[[221]](#footnote-221); iii) le percentuali che derivano dall’applicazione di tali criteri, che devono formare oggetto di specifica dichiarazione da parte del contribuente, devono essere applicate alla rendita catastale dell'immobile in modo da ottenere la base imponibile da utilizzare ai fini del calcolo dell'IMU dovuta (cfr. artt. 5 e 6).

L’art. 9, comma 6-ter, del D.l. n. 174/2012, al fine di qualificare le anzidette norme a titolo di rango primario, ha previsto che “*le disposizioni di attuazione del comma 3 dell'articolo 91-bis del decreto-legge 24 gennaio 2012, n. 1, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 marzo 2012, n. 27, come modificato dal comma 6 del presente articolo,* ***sono quelle del regolamento di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 19 novembre 2012, n. 200***”.

La legge 27 dicembre 2019, n. 160 (Legge di Bilancio 2020) nel disporre, a decorrere dall’anno 2020, l’abolizione dell’Imposta Unica Comunale (IUC), fatta eccezione per la componente TARI, e la riformulazione della disciplina IMU (cfr. commi da 739 a 783), ha annoverato tra le fattispecie esenti dall’IMU (cfr. art. 1, comma 759, lett. g), gli immobili posseduti e utilizzati dai soggetti di cui alla lett. i) del comma 1 dell’art. 7 del D.lgs. n. 504 del 1992, destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali delle attività previste nella medesima lettera i), stabilendo che si applicano, altresì, le disposizioni di cui all’articolo 91-bis del D.L. n. 1 del 2012, nonché il regolamento di cui al citato DM 19 novembre 2012, n. 200.

Alla luce di quanto disposto dall’art. 1, comma 3 del D.lgs. n. 16/2014, la suddetta disciplina si applica anche in materia di TASI.

10.3 Criticità applicative della disciplina di esenzione nel caso di immobili utilizzati promiscuamente

Sulla scorta di quanto sopra ricostruito, ai fini della spettanza del beneficio in parola, deve verificarsi la sussistenza di specifici requisiti.

In particolare, il tema è stato ampiamente dibattuto in giurisprudenza, sia di merito che di legittimità che, in diverse occasioni ha chiarito che la suddetta esenzione debba essere riconosciuta anche in relazione agli immobili posseduti dagli enti pubblici e privati, diversi dalle società, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciale e destinati unicamente allo svolgimento con modalità non commerciali di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività di religione o di culto.

In via esemplificativa, per godere dell’agevolazione, bisogna rispettare i seguenti requisiti:

* uno di tipo soggettivo, in base al quale l’immobile deve essere posseduto da un ente pubblico o privato che non svolge in modo esclusivo o principale attività commerciale;
* uno di tipo oggettivo, secondo il quale il possessore dell’immobile deve svolgere (nell’immobile per cui intende godere dell’agevolazione) attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, di religione o di culto.

Con riguardo al requisito oggettivo, per l’applicazione dell’esenzione è inoltre necessario che l’attività di interesse generale esercitata dall’ente sia svolta con modalità non commerciali[[222]](#footnote-222).

Secondo il citato D.M. n. 200/2012 sono non commerciali quelle “*modalità di svolgimento delle attività istituzionali prive di scopo di lucro che, conformemente al diritto dell’Unione Europea, per loro natura non si pongono in concorrenza con altri operatori del mercato che tale scopo perseguono e costituiscono espressione dei principi di solidarietà e sussidiarietà*”.

La Suprema Corte, in particolare, ha confermato[[223]](#footnote-223) l’orientamento, da ritenere consolidato, secondo il quale il riconoscimento del diritto all’esenzione in parola “*è condizionato alla verifica di due requisiti che debbono necessariamente coesistere: uno soggettivo, costituito dal possesso dell’immobile da parte di un ente che non abbia come oggetto esclusivo o principale l’esercizio di attività commerciali […] ed un requisito oggettivo, rappresentato dallo svolgimento esclusivo nell’immobile di […] attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricreative, culturali, ricreative e sportive, nonché delle attività [religiose e di culto]*”.

Peraltro, si è anche chiarito che detta esenzione “*si applica agli immobili degli enti non commerciali soltanto se le attività ivi elencate vengono svolte con “modalità non commerciali”». A tal riguardo, occorre tenere conto della decisione della Commissione dell’Unione europea del 19 dicembre 2012, secondo la quale deve ritenersi commerciale «qualunque attività organizzata per la prestazione di servizi a terzi dietro pagamento […] di un corrispettivo funzionale ed adeguato alla copertura dei costi e alla remunerazione dei fattori della produzione (ivi compresi i capitali investiti)»; mentre, è qualificabile come non commerciale «l’attività di prestazione di servizi che vengano offerti gratuitamente, ovvero dietro pagamento di corrispettivi o contributi meramente simbolici o comunque radicalmente inferiori ai costi di produzione*”.

Relativamente alle modalità non commerciali con cui devono essere svolte le attività di interesse generale affinché sia possibile godere dell’esenzione IMU sugli immobili posseduti dagli enti non commerciali, la Suprema Corte ha inoltre ritenuto che il limite della metà del prezzo medio, fissato per le stesse attività svolte nel medesimo ambito territoriale con modalità concorrenziali, di cui al D.M. n. 200/2012, “*può essere utilizzato solo per escludere il diritto all’esenzione […] e non implica a contrario che possano [automaticamente] beneficiare dell’esenzione i fornitori di servizi che applicano un prezzo al di sotto di tale limite*”.

Nessun rilievo, di contro, è stato attribuito “*al fatto che la gestione operi in perdita*”, in quanto “*la circostanza di conseguire o meno un guadagno e di pareggiare effettivamente i costi con i proventi risulta irrilevante […] se l’attività si connota economicamente e cioè per il fatto che i beni ed i servizi siano offerti al pubblico con prezzi non simbolici*”.

Si pone, dunque, la questione in cui il bene immobile oggetto di esenzione sia promiscuamente adibito allo svolgimento sia di attività non commerciali di interesse generale (per le quali opera l’esenzione), sia di attività diverse (escluse dall’agevolazione in esame).

In tal caso, la legge prevede la possibilità di godere dell’esenzione relativamente alla frazione di unità nella quale si svolge l’attività di natura non commerciale, se identificabile attraverso l’individuazione degli immobili (o delle porzioni di immobili) adibiti esclusivamente a tale attività.

Nel caso in cui non sia possibile individuare le frazioni immobiliari adibite esclusivamente ad attività non commerciali, l’esenzione si applica in misura proporzionale all’utilizzazione non commerciale dell’immobile (quale risulta da apposita dichiarazione).

Tornano applicabili quindi le disposizioni di cui all’art. 91-bis, D.l. n. 1/2012 e degli artt. da 2 a 5 del D.M. n. 200/2012, nella misura in cui bisogna verificare se, sulla scorta della ricostruita disciplina, l’attività istituzionale esercitata nell’immobile oggetto di accertamento sia svolta con “modalità non commerciali” su tutto l’immobile e in quale proporzione.

Circa il requisito di cui all’art. 4 del D.M. n. 200/2012, tenuto conto che le attività sportive si ritengono svolte con modalità “non commerciali” solo ove siano “*svolte a titolo gratuito, ovvero dietro versamento di un corrispettivo simbolico e, comunque, non superiore alla metà dei* corrispettivi *medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale, tenuto anche conto dell'assenza di relazione con il costo effettivo del servizio*”, assumono rilievo i seguenti profili:

* il corrispettivo richiesto agli avventori deve evidentemente essere parametrato alle spese che l’ente sportivo deve sostenere per soddisfare gli obblighi di appartenenza alle relative federazioni del CONI ed organizzare in via diretta tutte le attività che vengono svolte e proposte agli abbonati[[224]](#footnote-224). Tale circostanza può evidentemente già emergere dalla disamina dei bilanci delle società sportive nei quali si può rilevare, ad esempio, che i costi sostenuti (ove di ammontare quasi pari ai ricavi e giustificati dall’entità della struttura) siano necessitati dal fine di fornire un’offerta sportiva in linea con i parametri federali e nel rispetto di tutte le normative di settore;
* l’utile conseguito dalla società sportiva connesso alla limitata parte dell’attività svolta con modalità non commerciali assume valori esigui.

D’altronde, va sottolineato, se la disciplina di riferimento consente una utilizzazione mista dell’immobile è evidente che la società sportiva possa comunque conseguire un utile d’esercizio anche relativamente a quelle attività direttamente correlate alla messa a disposizione degli avventori dello stesso immobile istituzionale, ma con modalità non commerciali.

Sul punto, ad esempio, ove presenti, dalla disamina dei Modello ISA - Studi di settore WG83U, potrebbero rilevarsi utili informazioni in ordine all’entità di quella parte di ricavi (ricompresi nel totale dei ricavi da bilancio) afferenti allo svolgimento di attività con modalità commerciali. Parimenti, dalla disamina delle dichiarazioni fiscali presentate potrebbero ricavarsi utili informazioni in ordine all’incidenza percentuale dei ricavi attinenti a quella parte di attività svolta con modalità commerciali (come indicata anche nei modelli ISA) rispetto al totale dei ricavi complessivamente ottenuti dalla struttura (commerciali e non);

* discorso a parte merita la disamina della situazione dichiarativa ai fini IVA della società sportiva che impiega un immobile in maniera promiscua.

In particolare, dalla disamina dei dati compendiati nelle liquidazioni periodiche e annuali, nonché nelle dichiarazioni ai fini IVA, potrebbe mettersi in evidenza come il volume d’affari (ossia l’ammontare delle operazioni assoggettate a IVA) sia perfettamente in linea con la parte di ricavi di natura commerciale pur nella consapevolezza che tale dato deve comunque considerarsi assolutamente estraneo e non idoneo a fondare *per tabulas* il carattere di commercialità di una società sportiva dilettantistica.

Sulla questione, in particolare, assumono rilievo paradossale taluni arresti della giurisprudenza di legittimità[[225]](#footnote-225) che nel negare l’esenzione in parola, fondano la decisione sulla circostanza che si tratti di un soggetto imprenditoriale di notevole dimensione che non svolga in modo esclusivo attività dilettantistica sportivo-ricreativa.

Come pure, ancor più paradossale appare il riferimento operato da tali pronunce all’esistenza di un “volume d’affari” o alla entità non modesta di tale indicatore che, come già evidenziato, ove sussistente, non può avere alcun collegamento con l’attività istituzionale svolta che, come ampiamente illustrato anche nel presente lavoro, è ancora da considerare “fuori campo” IVA potendo afferire, evidentemente, alla sola parte di attività che la società sportiva eventualmente eserciti, come consentito dall’attuale quadro normativo e regolamentare, in relazione alla utilizzazione mista dell’immobile soggetto ad agevolazione.

10.4 La peculiare soluzione adottata dal Comune di ROMA CAPITALE

Come detto, il rapporto proporzionale da applicare alla rendita catastale per avere la base imponibile ai fini IMU, stando all’art. 5 del decreto Grilli (D.M. n. 200/2012), dovrebbe essere determinato con riferimento allo spazio, al numero dei soggetti nei confronti dei quali vengono svolte le attività con modalità commerciali, ovvero non commerciali e al tempo, secondo i seguenti criteri:

* per le unità immobiliari destinate ad una utilizzazione mista, la proporzione deve prioritariamente essere determinata in base al rapporto tra la **superficie totale dell'immobile** e quella destinata allo svolgimento delle attività previste dall'art. 7, comma 1, lett. i), D.lgs. n. 504/1992, svolte con modalità commerciali e quelle invece diverse dalle stesse;
* per le unità immobiliari che, invece, sono **indistintamente** oggetto di un’utilizzazione mista, la citata proporzione deve essere determinata in base al numero **dei soggetti** nei confronti dei quali le attività sono svolte con modalità commerciali, rapportato al numero complessivo dei soggetti nei confronti dei quali è svolta l'attività.

Sul punto, appare di interesse il contenuto della **Circolare Prot. QB20200077587** del **31.01.2020, emanata Dipartimento Risorse Economiche – Direzione Gestione dei Procedimenti Connessi alle Entrate Fiscali**, di ROMA CAPITALE.

Il menzionato ente locale, nello specifico, ha preso in esame proprio quelle situazioni in cui le medesime attività insistono sugli stessi spazi e sia impossibile la parzializzazione della base imponibile derivante dalla rendita catastale che, quindi, non può avvalersi del parametro superficie/tempo/utenti, come principalmente suggerito dalle istruzioni ministeriali sopra richiamate.

In particolare, secondo quanto previsto dalla citata circolare, ai fini del calcolo della percentuale della rendita catastale da assoggettare ad imposizione IMU, devono considerarsi i dati contenuti nel Modello Studi di Settore WG83U annesso alle dichiarazioni dei redditi presentate dal 2012, nonché dai Modelli ISA, a partire dal 2019.

In particolare, al fine di applicare un metodo omogeneo di identificazione ed accertamento del requisito oggettivo ai fini dell’esenzione IMU, previo studio ed analisi di una serie di fattispecie (*cluster*), la circolare **ha sottolineato la possibilità di mutuare i metodi applicati nell’esperienza affrontata dall’Amministrazione finanziaria per l’evoluzione del modello studi di settore UG83U in quello VG83U “Gestione degli impianti Sportivi”**.

Dalla citata documentazione contabile obbligatoria (dichiarazione dei redditi e bilanci delle associazioni e società sportive dilettantistiche), precisa la nota di prassi, si può rilevare che le stesse strutture provvedono a identificare questa distinzione tra attività istituzionali e non, all’interno del modello dichiarativo degli studi di settore allegati alle dichiarazioni dei redditi di ciascun anno (sino all’entrata in vigore della legge 21 giugno 2017, Decreto del 09/08/2019 - Min. Economia e Finanze Pagina 1 n. 96, che prevede che gli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale altrimenti conosciuti come I.S.A.) sostituiti, a decorrere dal 2018, dai modelli dichiarativi I.S.A.

Tale modello, quindi, offre la possibilità di quantificare e qualificare in maniera puntuale, le attività da ritenere istituzionali all’interno del modello dichiarativo in commento rivolto esclusivamente a tali fattispecie da parte di Enti non Commerciali, giudicando a tal riguardo esenti gli immobili dedicati esclusivamente a tali attività, a prescindere dal mero dato numerico rappresentato dal valore dei contributi reperiti fra i frequentatori ex art. 90 della Legge n. 289/2002.

In buona sostanza, afferma la nota di ROMA CAPITALE, a partire dal periodo d’imposta 2012 le associazioni e società sportive dilettantistiche presentano il modello studio di settore VG83U, da allegare obbligatoriamente al modello UNICO per le seguenti attività economiche connesse ai codici ATECO 2007: 93.11.20 - Gestione di piscine; 93.11.30 - Gestione di impianti sportivi polivalenti; 93.11.90 - Gestione di altri impianti sportivi n.c.a.; 93.13.00 - Gestione di palestre.

Nel citato modello assumono rilievo, in particolare, le informazioni, espresse in termini percentuali rispetto all’intera attività svolta, presenti nel quadro D – *Elementi specifici dell’attività*, e in particolare nella sezione intitolata “Modalità di espletamento delle attività” righi dal D21 al D40 dai quali – trattandosi di attività direttamente connesse allo scopo istituzionale e, per questo motivo, rispettose delle condizioni di esenzione previste dalla normativa generale e di settore – si può immediatamente derivare l’esenzione per le percentuali contenute nei righi seguenti:

* D21 (abbonamenti body building, nuoto libero e corsi collettivi (fitness, ginnastica arti marziali e sport da combattimento, nuoto tennis, ballo, etc.);
* D26 (abbonamenti e ingressi percorsi da golf);
* D27 (Maneggio cavalli incluse passeggiate, lezioni di equitazione e pensioni cavalli);
* D31 (Organizzazione di eventi e manifestazioni sportive).

Diversamente, si afferma, non si ritengono realizzate le condizioni di esenzione relativamente alle percentuali riportate nei righi:

* D22 (ingressi giornalieri);
* D23 (lezioni individuali a pagamento);
* D24 (noleggio impianti sportivi);
* D25 (noleggio piste e attrezzature sportive);
* D28 (estetica solarium massaggi ed altri trattamenti estetici);
* D29 (fisioterapia);
* D30 (bar/ristorante);
* D32 (vendita di prodotti per trattamenti estetici);
* D33 (vendita di integratori alimentari);
* D34 (vendita di articoli di abbigliamento ed accessori sportivi e tecnici);
* D35 (Contratti di sponsorizzazione);
* D36 (altro),

che, quindi, devono essere sommate per determinare la percentuale di rendita catastale avente la sola finalità sportiva da sottoporre a imponibilità IMU.

10.5 Considerazioni conclusive

Resta da rilevare come la ricostruzione sopra compendiata debba essere messa in connessione con il generale quadro normativo che disciplina la materia degli enti no profit anche alla luce della recente riforma di settore.

Residuano molteplici difficoltà in ordine alla determinazione del rapporto proporzionale da determinare al fine di individuare la parte dell’immobile oggetto di utilizzazione mista che può beneficiare dell’esenzione in parola.

La soluzione adottata dal Comune di Roma si pone, ad ogni modo, in linea di coerenza generale rispetto al sistema impositivo tributario che riguarda le associazioni e le società sportive dilettantistiche rappresentando una interessante risposta alla soluzione delle problematiche sopra rilevate anche se potrebbe essere ulteriormente perfezionabile.

La sede giusta per apportare correttivi adeguarsi potrebbe essere certamente la dichiarazione IMU ENC che dal 2020 gli enti non commerciali che possiedono immobili oggetto dell'esenzione di cui all'art. 7, comma 1, lett. i), del D. lgs. n. 504/1992, debbono presentare annualmente.

Proprio in tale dichiarazione, infatti, sarebbe opportuno valorizzare con maggior chiarezza quegli indici che il più volte richiamato decreto Grilli ha individuato ai fini del calcolo della percentuale di si discute, ponderando in maniera maggiormente coerente il riferimento allo spazio, ai frequentatori e al tempo di impiego della struttura.

# Bibliografia

NICOLUSSI N., Autonomia e diritti della persona, in Enc. dir., 2011, 133-152.

ARCONZO G., Il diritto alla vita indipendente delle persone con disabilità, in A. MORELLI, L. TRUCCO, Diritti e territorio.

PITTALIS M., Sport e diritto, Milano, 2023, p. 3 e ss., la quale sostiene che la disciplina sportiva presenta un complesso tendenzialmente organico di regole tecniche specifiche di gioco e di gara.

LIOTTA G., SANTORO L., Lezioni di diritto sportivo, Milano, 2013, p. 7 e ss.

DE SILVESTRI A., La tutela associativa e lavoristica del dilettante, convegno Vicenza 18.10.03.

AA.VV., Manuale Terzo settore, a cura di SEPIO G., Milano, 2023, p. 84.

BORELLA A., Compensi sportivi e divieto di distribuzione indiretta di utili, su eclavoro.it.

RIZZARDI R., IVA degli enti sportivi e del Terzo settore: contraddizioni su soggettività ed esenzione, su Corriere Tributario n. 2 del 2024.

IOANNONE I e SEPIO G., Terzo settore con esenzione Iva dal 2025, su Sole24Ore del 14 febbraio 2024.

RICCA F., Associazioni, l’Iva può attendere, si ItaliaOggi del 21 febbraio 2024.

SEPIO G., Il pasticcio Iva tra esenzione ed esclusione, su Sole24, LE REGOLE PER ATLETI E LAVORATORI, inserto del 21.09.2023.

SAVIO E., Obblighi di rendicontazione delle associazioni sportive dilettantistiche: non solo bilancio, su Cooperative e enti non profit, n. 1 del 2024.

1. In tal senso, si esprime la Corte costituzionale nella sentenza 11 febbraio 2011, n. 49. [↑](#footnote-ref-1)
2. Cfr. Corte cost. 25 giugno 2019, n. 160. [↑](#footnote-ref-2)
3. Cfr. Corte cost. 25 giugno 2019, n. 160. [↑](#footnote-ref-3)
4. Cfr. art. 2 del D.l. 19 agosto 2003, n. 220. [↑](#footnote-ref-4)
5. Cfr. Cass., SS.UU., 2 febbraio 2022, n. 3101. [↑](#footnote-ref-5)
6. Nella realtà quotidiana è possibile riscontrare una dimensione regionale del fenomeno sportivo legata specialmente ad aspetti organizzativi, quali, per esempio, gli impianti sportivi e la promozione dell’attività sportiva. Tale dimensione giustifica l’inserimento della materia tra quelle a potestà legislativa concorrente di cui all’art. 117 Cost., per cui gli enti territoriali sono legittimati legiferare seguendo le linee guida statali e quelle provenienti dal CONI. [↑](#footnote-ref-6)
7. Nel Dossier n. 53/2 “*Modifica all’articolo 33 della Costituzione, in materia di attività sportiva*” elaborato dal Servizio Studi del Senato della Repubblica si dà conto del fatto che la scelta del verbo “riconosce” richiama, all’evidenza, la formula linguistica dell’articolo 2 della Carta, lasciando trasparire la visione dell’attività sportiva come realtà “pre-esistente”, di cui la Repubblica è chiamata a prendere atto, offrendole al contempo tutela e promozione. [↑](#footnote-ref-7)
8. Il trattato di Lisbona è stato ratificato dall'Italia con la legge 2 agosto 2008, n. 130 ed è entrato in vigore il 1° dicembre 2009. [↑](#footnote-ref-8)
9. Cfr. art. 1 del D.l. n. 220/03. [↑](#footnote-ref-9)
10. La Carta olimpica è la codificazione dei principi fondamentali dell’olimpismo, delle regole e degli statuti adottati dal Comitato Olimpico Internazionale (CIO). Essa regola l’organizzazione, le azioni e il funzionamento del Movimento olimpico e fissa le condizioni per la celebrazione dei Giochi Olimpici. L’attuale versione è stata approvata dal CIO il 17 luglio 2020. [↑](#footnote-ref-10)
11. Il CIO è l’organizzazione internazionale non governativa senza fini di lucro alla guida del movimento olimpico, preposta alla gestione e all’organizzazione dei Giochi Olimpici. [↑](#footnote-ref-11)
12. Ciascuna FSI rappresenta l’organizzazione internazionale non governativa senza scopi di lucro che governa uno o più sport a livello mondiale e che riconosce a fini sportivi le organizzazioni che governano i medesimi sport a livello nazionale. [↑](#footnote-ref-12)
13. Al 30 settembre 2023 il numero delle SFN riconosciute era 48. L’elenco analitico è consultabile all’indirizzo web [www.coni.it/it/federazioni-sportive-nazionali.html](http://www.coni.it/it/federazioni-sportive-nazionali.html). [↑](#footnote-ref-13)
14. Al 30 settembre 2023 il numero delle DSA riconosciute era 15. L’elenco analitico è consultabile all’indirizzo web [www.coni.it/it/discipline-associate.html](http://www.coni.it/it/discipline-associate.html). [↑](#footnote-ref-14)
15. Al 30 settembre 2023 il numero delle ESP riconosciute era 14. L’elenco analitico è consultabile all’indirizzo web [www.coni.it/it/enti-di-promozione-sportiva.html](http://www.coni.it/it/enti-di-promozione-sportiva.html). [↑](#footnote-ref-15)
16. Cfr. art. 2, primo comma, lett. i), del D.lgs. n. 36/21. A livello intermedio troviamo i Comitati Olimpici Continentali che riuniscono i comitati nazionali. [↑](#footnote-ref-16)
17. Nella previgente normativa, il principale riferimento normativo in tema di lavoro sportivo era costituito dall’abrogata L. n. 91/81, la quale, tuttavia, disciplinava solo il settore professionistico, mentre quello dilettantistico non trovava una regolamentazione ad *hoc*, non essendo mai stato disciplinato se non sulla base di norme di carattere fiscale, cosicché nella pratica si sono diffuse soluzioni non sempre rispettose dei diversi interessi in gioco. [↑](#footnote-ref-17)
18. Prima dell’avvento riformatore il mondo sportivo dilettantistico trovava una compiuta disciplina nella Legge 27 dicembre 2002, n. 289 (Finanziaria 2003), la quale ha avuto il merito di disciplinare per la prima volta i requisiti minimi richiesti agli enti sportivi per l’acquisizione della qualifica di associazioni sportive dilettantistiche e società sportive dilettantistiche. [↑](#footnote-ref-18)
19. L’intervento correttivo è volto essenzialmente a soddisfare le richieste di garantire al “sistema” la sostenibilità del peso della riforma soprattutto dal punto di vista del lavoro sportivo. Infatti, in assenza dei correttivi (e delle successive modifiche introdotte dal D.lgs. n. 120/2023) l’attuazione della riforma avrebbe molto probabilmente portato all’espulsione di un gran numero di associazioni sportive dilettantistiche e società sportive dilettantistiche dal mondo sportivo dilettantistico, le quali non sarebbero state in grado di sostenere i maggiori costi di gestione prodotti dal nuovo inquadramento del lavorio sportivo e dalle incombenze burocratiche introdotti dal nuovo assetto normativo. La finalità degli interventi correttivi è quindi quella di stabilire il giusto equilibrio tra la tutela dei lavoratori e la sostenibilità del mondo sportivo. [↑](#footnote-ref-19)
20. Ai sensi dell’art. 36, comma 3, secondo periodo, del D.lgs. n. 36/2021, “*per le società ed associazioni sportive dilettantistiche senza fini di lucro resta ferma l'agevolazione di cui all’articolo 148, comma 3, del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*”. [↑](#footnote-ref-20)
21. Ai sensi dell’art. 36-*bis*, del D.L. n. 75/2023, “*1. Le prestazioni di servizi strettamente connessi con la pratica dello sport, compresi quelli didattici e formativi, rese nei confronti delle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica da parte di organismi senza fine di lucro, compresi gli enti sportivi dilettantistici di cui all'*[*articolo 6 del decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36*](https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:stato:decreto.legislativo:2021-02-28;36~art6)*, sono esenti dall'imposta sul valore aggiunto. 2. Le prestazioni dei servizi didattici e formativi di cui al comma 1, rese prima della data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, si intendono comprese nell'ambito di applicazione dell'*[*articolo 10, primo comma, numero 20), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633*](https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:presidente.repubblica:decreto:1972-10-26;633~art10-com1-num20)”. [↑](#footnote-ref-21)
22. L’art. 5, comma 15-*quater*, del D.L. n. 146/2021 ha apportato modifiche significative al regime Iva delle ASD e SSD, con l’eliminazione di alcune previsioni contenute nell’art. 4 del D.P.R. n. 633/72, e la comprensione nel campo di applicazione dell’Iva delle cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate, in conformità alle finalità istituzionali, dagli enti associativi nei confronti di soci, associati o partecipanti, verso pagamento di corrispettivi specifici o contributi supplementari, seppur nel regime di esenzione *ex* art. 10 D.P.R. 633/1972. [↑](#footnote-ref-22)
23. L’intervento operato dal D.L. n. 146/2021, si è reso necessario a seguito della procedura di infrazione n. 2008/2010 avviata dalla UE. In estrema sintesi, sulla base della novella legislativa, da luglio 2024 le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate, in conformità alle finalità istituzionali, dagli enti associativi nei confronti di soci, associati o partecipanti, verso pagamento di corrispettivi specifici o contributi supplementari, non verranno più classificate fuori campo Iva bensì rientreranno nell’esercizio di attività commerciali, seppur attratte dal regime d’esenzione. [↑](#footnote-ref-23)
24. La sovrapposizione crea una antinomia per l’arco temporale che va dal 17.08.2023 (data di entrata in vigore del testo definitivo) al 31.12.2024. [↑](#footnote-ref-24)
25. La riforma accoglie sostanzialmente l’orientamento prevalente della giurisprudenza di legittimità nazionale nonché della giurisprudenza europea, in base al quale la nozione di lavoratore sportivo deve essere definita sulla base di criteri esclusivamente oggettivi, riconoscendo la qualifica di lavoratore a tutti coloro i quali pratichino uno sport ricevendone una remunerazione indipendentemente dal settore professionistico o dilettantistico. [↑](#footnote-ref-25)
26. Cfr. CONI - Bilancio di sostenibilità 2016. [↑](#footnote-ref-26)
27. Lo studio sul “Contributo dello sport alla crescita economica e all’occupazione nell’Unione Europea” della Commissione europea, completato fra il 2011-2012, dimostra che, se inteso in un’accezione stretta, il valore aggiunto lordo dello sport è pari all’1,13%, mentre, se inteso in un’accezione più larga, esso arriva all’1,76%. Con particolare riferimento all’ambito domestico, l’edizione 2023 dell’Osservatorio sullo Sport System italiano di Banca Ifis riferisce che il sistema sportivo nazionale produce ricavi che superano il tetto dei 102 miliardi di euro, con un’incidenza sul Pil del 3,4%. [↑](#footnote-ref-27)
28. La sua dimensione globale ha avuto l’effetto di produrre un insieme di istituzioni (come può essere il CIO – Comitato Olimpico Internazionale) e regole che compongono una sorta di diritto internazionale sportivo. [↑](#footnote-ref-28)
29. Dunque, lo sport inizialmente nasce come puro divertimento o più in generale come attività finalizzata ad esercitare le abilità umane di base (fisiche e mentali). [↑](#footnote-ref-29)
30. Con la riforma viene per la prima volta effettuato, a livello primario, la distinzione tra sport e attività motoria, quest’ultima finalizzata al recupero o al mantenimento della salute e del benessere e articolata in tre differenti configurazioni. [↑](#footnote-ref-30)
31. Come anticipato, il fenomeno sportivo è stato recentemente oggetto di un’ampia riforma normativa avviata con la Legge delega 8 agosto 2019, n. 86, avente l’obiettivo principale di creare un ambiente sportivo più equo, sostenibile ed inclusivo per tutti i cittadini italiani. Come anticipato, la delega ha trovato attuazione con i Decreti Legislativi 28 febbraio 2021, nn. 36, 37, 38, 39 e 40. [↑](#footnote-ref-31)
32. L’importanza della definizione offerta dall’OMS è dimostrata dal fatto che la stessa è confluita nell’art. 2, comma 1, lett. f), del D.lgs. 28 febbraio 2021, n. 36, parzialmente attuativo della riforma dello sport. In quest’ottica, l’espressione attività fisica comprende dunque tutto il movimento che viene svolto nel corso di una giornata: quello necessario per spostarsi da un posto all’altro, le attività svolte durante il tempo libero, lo sport vero e proprio, le comuni faccende domestiche, il giardinaggio e il moto svolto per compiere il proprio lavoro. [↑](#footnote-ref-32)
33. Cfr. PITTALIS M., *Sport e diritto*, Milano, 2023, p. 3 e ss., la quale sostiene che la disciplina sportiva presenta un complesso tendenzialmente organico di regole tecniche specifiche di gioco e di gara. [↑](#footnote-ref-33)
34. In senso contrario PITTALIS M., *Sport e diritto*, Milano, 2023, p. 4. [↑](#footnote-ref-34)
35. Così PITTALIS M., *Sport e diritto*, Milano, 2023, p. 11, con richiami bibliografici, la quale, tuttavia, sostiene che non sia necessaria la presenza dell’agonismo nella nozione dello sport, come può accadere nel caso del surf da onda che, secondo l’autrice, è praticato a prescindere dalla partecipazione a competizioni. [↑](#footnote-ref-35)
36. Cfr. LIOTTA G., SANTORO L., *Lezioni di diritto sportivo*, Milano, 2013, p. 7 e ss, per i quali ciò non vuol significare che le attività sportive siano solo quelle ricomprese nel sistema sportivo istituzionalizzato facente capo al CONI, giacché quel che è ritenuto necessario dagli autori è che l’attività sia organizzata con il rispetto di regole uniformemente condivise qual che ne sia la fonte eteronoma. [↑](#footnote-ref-36)
37. Art. 2, primo comma, lett. nn), del D.lgs. 28 febbraio 2021, n. 36. La formula è mutuata dall’art. 2 della Carta Europea dello Sport, siglata a Rodi il 13-15 maggio 1992, con l’aggiunta che l’attività fisica sia “*fondata sul rispetto di regole*”. [↑](#footnote-ref-37)
38. Lo sport e il movimento sono sempre più percepiti come uno strumento di prevenzione in grado di rispondere alla domanda di miglioramento della qualità di vita. Sono inoltre sempre più espressione di un bisogno sociale, non più legato in modo esclusivo alla competizione, ma collegato ad una richiesta individuale e collettiva di benessere, di inclusione e coesione sociale, nonché di educazione. [↑](#footnote-ref-38)
39. Si ribadisce che la definizione di sport fornita dal D.lgs. n. 36/21 è sostanzialmente mutuata dalla Carta Europea dello Sport. [↑](#footnote-ref-39)
40. Per fare un esempio, prendiamo il caso del *Crossfit* (che consiste in programma di rafforzamento e condizionamento fisico mirato ad acquisire benessere completo e generale) che, come noto, non rientra tra le discipline sportive attualmente riconosciute dal CONI, ma che viene comunemente definito “lo sport del *fitness*”. Queste prime impressioni trovano conferma nelle dichiarazioni rilasciate dal Presidente del CONI, Giovanni Malagò, che in data 1° marzo 2023, in sede di audizione davanti le Commissioni riunite Cultura e Lavoro della Camera dei Deputati, in relazione all’indagine conoscitiva sulle tematiche afferenti al lavoro sportivo, ha affermato che la definizione di sport “*inserito nel decreto 36 del 2021 è molto generico. Ciò che costituisce sport per il Coni e il Cip non costituisce sport per lo Stato che potrà e dovrà riconoscere quale attività fisico-ricreativo sia suscettibile di apportare beneficio nella salute pubblica, ma mai troverebbe cittadinanza nell'ambito dell'ordinamento sportivo*”. [↑](#footnote-ref-40)
41. Cfr. Art. 5, primo comma, terzo periodo, del D.lgs. 28 febbraio 2021, n. 39. [↑](#footnote-ref-41)
42. Artt. 2 del D.lgs. n. 36/21 e 2 del D.lgs. n. 37/21. [↑](#footnote-ref-42)
43. DE SILVESTRI A., *La tutela associativa e lavoristica del dilettante*, convegno Vicenza 18.10.03, ci ricorda che: “*la dicotomia professionista-dilettante è sorta nella seconda metà dell’Ottocento, quando in Inghilterra ebbero origine le moderne discipline sportive. All’epoca gli atleti assunsero la posizione di dilettanti sia perché le attività praticate erano, per la loro natura, in utilitaristiche e sia perché, appartenendo a classi socialmente agiate, non avevano bisogno di lavorare e di ricavare un reddito sostitutivo dallo sport. Da quel momento la qualifica di dilettante fu imposta quale requisito per l’ammissione alle gare nel rispetto della par condicio dei partecipanti e, idealizzata e sublimata, fu recepita quale fattore costitutivo ed imprescindibile della dottrina olimpica, fondata sull’incompatibilità tra homo ludens e homo faber*”. [↑](#footnote-ref-43)
44. Attualmente, sono quattro le FSN dotate di settore professionistico operanti nell’ambito dei seguenti sport: il calcio maschile, il ciclismo maschile, il golf maschile e la pallacanestro maschile. [↑](#footnote-ref-44)
45. Con l’attuale formulazione delle norme si tende a rendere compatibile la riforma dello sport con quella del Terzo settore, consentendo agli enti del Terzo settore, che manterranno le loro caratteristiche, di poter svolgere come attività di interesse generale quella sportiva dilettantistica, applicando solo per quest’ultima la disciplina prevista dalla riforma dello sport. In base all’art. 4 del D.lgs. n. 117 del 2017, 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, in via esclusiva o principale, 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. [↑](#footnote-ref-45)
46. Cfr. AA.VV., *Manuale Terzo settore*, a cura di SEPIO G., Milano, 2023, p. 84. La formulazione originaria del D.lgs. n. 36 del 2021 prevedeva che gli enti sportivi dilettantistici potessero assumere anche la forma giuridica delle società di persona mentre erano escluse le società cooperative. Successivamente, con il D.lgs. 5 ottobre 2022, n. 163, (c.d. “Correttivo”) ha escluso le società di persone e aggiunto, all’elenco delle forme giuridiche assumibili, le cooperative di cui al titolo VI del libro V del Codice civile (lett. c) nonché gli enti del Terzo settore costituiti ai sensi dell’articolo 4, comma 1, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, iscritti al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore. L’esclusione delle società di persone dal novero delle forme giuridiche ammesse è stata giustificata in sede di relazione illustrativa al D.lgs. n. 163 del 2022, sostenendo che le società di persone perché non potrebbero godere di agevolazioni fiscali - il comma 1 dell’art. 90 della 27 dicembre 2002, n. 289, le limita infatti alle società di capitali - e si finirebbe con l’ampliare eccessivamente il rischio di confusione tra i patrimoni dei soci e quelli della società. [↑](#footnote-ref-46)
47. Cfr. art. 5, primo comma, lett. t) del D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117. [↑](#footnote-ref-47)
48. Con il D.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 è stato approvato il “Codice del Terzo settore” (CTS), che provvede al riordino e alla revisione organica della disciplina vigente in materia di enti del Terzo settore. Il CTS reca, quindi, la disciplina di carattere generale relativa alla tipologia di enti che possono assumere la qualifica di ETS, nonché quella relativa ai requisiti ed alle condizioni necessarie ai fini di detta qualifica. [↑](#footnote-ref-48)
49. Con “affiliazione” si intende l’atto con il quale un organismo sportivo (FSN, DSA, EPS), verificata l’esistenza dei necessari requisiti ai sensi del proprio statuto e dei propri regolamenti, associa un ente sportivo dilettantistico che ne abbia fatto richiesta e lo riconosce ai fini sportivi, ai sensi e agli effetti dell’art. 10, co. 1, D. Lgs. n. 36/2021. [↑](#footnote-ref-49)
50. Ai sensi dell’art. 2, primo comma, lett. l.), del D.lgs. n. 39/21, il Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche è “*il registro istituito presso il Dipartimento per lo sport al quale devono essere iscritte, per accedere a benefici e contributi pubblici statali in materia di sport, tutte le Società e Associazioni sportive dilettantistiche che effettivamente svolgono attività sportiva, compresa l’attività didattica e formativa*”. [↑](#footnote-ref-50)
51. Con l’attribuzione della funzione di certificazione all’iscrizione dell’ente presso il RASD è venuto meno il ruolo precedentemente svolto del CONI, tant’è che con l’art. 17 del D.lgs. n. 39/21 è stata abrogata la norma che gli attribuiva, appunto, il ruolo di unico ente certificatore della natura dilettantistica dell’attività sportiva. [↑](#footnote-ref-51)
52. Per “organismi sportivi” si indicano le Federazioni Sportive Nazionali, le Discipline Sportive Associate e gli Enti di Promozione Sportiva. [↑](#footnote-ref-52)
53. Tuttavia, il CONI con Delibera del Consiglio Nazionale n. 1720 del 15 settembre 2022 ha confermato la permanenza del proprio registro (Registro 2.0) in quanto ritenuto avente validità ed effetti nell’ambito dell’ordinamento sportivo. Secondo la delibera, con l’iscrizione al Registro CONI: avviene il riconoscimento ai fini sportivi e vi è il controllo se le discipline praticate rientrano tra quelle riconosciute dal CONI; si acquisisce il diritto di voto nelle assemblee federali; si acquisisce il diritto di adire gli organi di giustizia sportiva; si acquisisce il diritto di partecipare ad eventi del CONI e ad eventi e Manifestazioni nelle strutture territoriali del CONI; si ha la possibilità di utilizzare i simboli e marchi del CONI nel rispetto delle circolari emanate. [↑](#footnote-ref-53)
54. D.lgs. 19 agosto 2023, n. 120. [↑](#footnote-ref-54)
55. Ai fini ispettivi, ogni organismo sportivo è tenuto a fornire, così come ogni ente sportivo dilettantistico richiedente o iscritto al registro, ogni informazione e documento agli incaricati delle attività ispettive per lo svolgimento delle loro funzioni di vigilanza e controllo della forma giuridica dei richiedenti l’iscrizione al registro, dell’atto costitutivo e dello statuto, dell’assenza di finalità di lucro, dello svolgimento di attività secondarie e strumentali, nonché del riconoscimento degli enti sportivi dilettantistici affiliati a organismi sportivi, per la certificazione della natura sportiva dilettantistica dell’attività da essi svolta, per tutti gli effetti che l’ordinamento collega a tale qualifica. Gli incaricati delle funzioni ispettive segnalano tempestivamente al Dipartimento per lo sport ogni violazione, corredandola di ogni necessaria informazione, per l’adozione dei provvedimenti di nullità e annullamento delle iscrizioni o di cancellazione al RASD. [↑](#footnote-ref-55)
56. Sul punto il Regolamento chiarisce che, al solo fine esemplificativo e non esaustivo, sono associazioni/società di secondo livello quelle che: 1) svolgono attività di affiliazione o aggregazione per conto dell’organismo sportivo di affiliazione; 2) organizzano attività sportiva, didattica e/o formativa in proprio o per conto dell’organismo sportivo di affiliazione, ad eccezione dei casi di affidamento operativo temporaneo per singoli eventi la cui titolarità appartenga o sia riconosciuta dall’organismo sportivo medesimo; 3) esercitano attività amministrativo contabile, attività correlata alla giustizia sportiva o altra attività di puro servizio dell’organismo sportivo di affiliazione. [↑](#footnote-ref-56)
57. Il Regolamento fornisce una definizione di attività didattica, formativa e sportiva che conferma, sostanzialmente, quelle ricavabili dal regolamento che disciplinava il registro CONI: (i) per attività sportiva si intende l’attività agonistica ovvero lo svolgimento di eventi sportivi (competizioni, esibizioni, saggi, manifestazioni, campionati, tornei ecc.); (ii) l’attività didattica si riferisce all’attività motoria di base e agli allenamenti in qualunque forma (corsi di avviamento, corsi sportivi ecc.); (iii) l’attività formativa riguarda la formazione teorica e non degli sportivi e dei tecnici, attività divulgative all’esterno ecc, essa può riguardare argomenti pertinenti la tecnica e l’ordinamento sportivo. Sulla scorta della formula utilizzata nell’art. 5 del Regolamento si ritiene sufficiente che l’ente svolga almeno una delle tre attività tant’è vero che alla lett. e) del primo comma viene richiesto “*l’avvio di almeno un’attività sportiva o didattica o formativa*”. [↑](#footnote-ref-57)
58. Anteriormente alle modifiche apportate dal D.lgs. 19 agosto 2023, n. 120, l’art. 5, primo comma, del D.lgs. n. 39/21 recitava testualmente: “*Nel Registro sono iscritte tutte le Società e 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*”. [↑](#footnote-ref-58)
59. A titolo esemplificativo, basti pensare che l’art. 5 del D.lgs. n. 39/21 (nella versione modificata dal D.lgs. n. 120/23) prevede l’iscrivibilità di enti sportivi esercenti un’attività non ricompresa nelle discipline sportive riconosciute dal CONI (previa verifica del Dipartimento dello sport), mentre l’art. 2, primo comma, lett. gg), del D.lgs. n. 36/21, così come testualmente formulato, dispone che il RASD contenga l’iscrizione dei soli enti sportivi dilettantistici “*che operano nell'ambito di una Federazione Sportiva Nazionale, una Disciplina Sportiva Associata, un Ente di Promozione Sportiva riconosciuti dal CONI*”. Il contrasto normativo è evidente considerato che un ente svolgente un’attività non ricompresa nelle discipline sportive riconosciute dal CONI non può certamente operare nello stesso ambito. [↑](#footnote-ref-59)
60. [La procedura per l'iscrizione delle attività non riconosciute](https://www.sport.governo.it/media/fmihf4i4/procedura-per-iscrizione-attivita-non-riconosciute.pdf) è tratta dall’indirizzo web [www.sport.governo.it](http://www.sport.governo.it). [↑](#footnote-ref-60)
61. Cfr. art. 22 del D.lgs. n. 117/17. [↑](#footnote-ref-61)
62. Cfr. art. 12 del D.lgs. n. 39/21. [↑](#footnote-ref-62)
63. Cfr. [www.coni.it](http://www.coni.it) [↑](#footnote-ref-63)
64. Cfr. [www.coni.it](http://www.coni.it) [↑](#footnote-ref-64)
65. Le organizzazioni riconosciute trovano una disciplina negli artt. da 14 a 35 del Codice civile. [↑](#footnote-ref-65)
66. Le organizzazioni non riconosciute trovano una disciplina negli artt. da 36 a 42-*bis* del Codice civile. [↑](#footnote-ref-66)
67. L'atto costitutivo e lo statuto possono inoltre contenere le norme relative alla estinzione dell'ente e alla devoluzione del patrimonio. La facoltà si traduce in un obbligo qualora, come vedremo, l’ente intenda assumere la qualifica sportiva. [↑](#footnote-ref-67)
68. La normativa di riferimento e contenuta nel D.P.R. 10 febbraio 2000, n. 361, “*Regolamento recante norme per la semplificazione dei procedimenti di riconoscimento di persone giuridiche private e di approvazione delle modifiche dell'atto costitutivo e dello statuto*”. [↑](#footnote-ref-68)
69. Cfr. art. 24, quarto comma del Codice civile. [↑](#footnote-ref-69)
70. Per completezza va segnalato che il Codice del Terzo settore, all’art. 22 ha introdotto la possibilità di acquisire la personalità giuridica mediante l’inscrizione nel registro unico nazionale del Terzo settore. [↑](#footnote-ref-70)
71. Cfr. art. 21, secondo comma del Codice civile. [↑](#footnote-ref-71)
72. Cfr. artt. 20, primo comma e 21 del Codice civile. [↑](#footnote-ref-72)
73. Cfr. artt. 21, primo comma e 22 del Codice civile. [↑](#footnote-ref-73)
74. Cfr. art. 24, terzo comma del Codice civile. [↑](#footnote-ref-74)
75. Cfr. art. 21, terzo comma del Codice civile. [↑](#footnote-ref-75)
76. Cfr. art. 21 del Codice civile. [↑](#footnote-ref-76)
77. Cfr. art. 16, secondo comma del Codice civile. [↑](#footnote-ref-77)
78. Cfr. art. 21, terzo comma del Codice civile. [↑](#footnote-ref-78)
79. Cfr. art. 27, primo comma del Codice civile. [↑](#footnote-ref-79)
80. Cfr. art. 27, secondo comma del Codice civile. [↑](#footnote-ref-80)
81. Cfr. art. 38 del Codice civile. [↑](#footnote-ref-81)
82. La Cass. 17 marzo 2023, n. 7906, ha sancito che “*la responsabilità personale e solidale, prevista*[*dall'art. 38 c.c.*](http://bd05.leggiditalia.it/cgi-bin/FulShow?TIPO=5&NOTXT=1&KEY=05AC00011328&)*, di colui che agisce in nome e per conto dell'associazione non riconosciuta non è collegata alla mera titolarità della rappresentanza dell'associazione stessa, bensì all'attività negoziale concretamente svolta per suo conto e risoltasi nella creazione di rapporti obbligatori fra l'ente ed i terzi. Si è, altresì, chiarito che tale responsabilità non concerne, neppure in parte, un debito proprio dell'associato, ma ha carattere accessorio, anche se non sussidiario, rispetto alla responsabilità primaria dell'associazione, con la conseguenza che l'obbligazione, avente natura solidale, di colui che ha agito per essa è inquadrabile fra quelle di garanzia ‘ex legè, assimilabili alla fideiussione* (…). *Si è spiegato che la ‘ratiò della previsione di una responsabilità personale e solidale, in aggiunta a quella del fondo comune, delle persone che hanno agito in nome e per conto dell'associazione, è volta a contemperare l'assenza di un sistema di pubblicità legale riguardante il patrimonio dell'ente, con le esigenze di tutela dei creditori (che abbiano fatto affidamento sulla solvibilità e sul patrimonio di dette persone), e trascende, pertanto, la posizione astrattamente assunta dal soggetto nell'ambito della compagine sociale, ricollegandosi piuttosto ad una concreta ingerenza dell'agente nell'attività dell'ente*“. [↑](#footnote-ref-82)
83. In verità, la legislazione codicistica in tema di responsabilità patrimoniale delle associazioni (contenuta nell’art. 38 c.c.), in taluni casi trova delle deroghe nella legislazione extracodicistica, con particolare riferimento a quella normativa speciale recante criteri di individuazione della responsabilità leggermente differenti e non sovrapponibili a quelli fissati dal codice di rito (Cass. 20 gennaio 2023, n. 1793). [↑](#footnote-ref-83)
84. Sul punto, giova, tuttavia, rilevare che, mancando una norma analoga all’art. 19 c.c. operante in materia di associazioni riconosciute che sancisce l’inopponibilità ai terzi dei limiti ai poteri di rappresentanza non pubblicizzati, salva la dimostrazione che la controparte ne fosse a conoscenza, la dottrina e giurisprudenza prevalente propende per l’applicazione delle norme sulla rappresentanza volontaria, per cui nel caso di difetto *tout court* del potere di rappresentanza sarebbe applicabile l’art. 1398 c.c.. [↑](#footnote-ref-84)
85. Cfr. Cass. 20 gennaio 2023, n. 1793, Cass. 17 marzo 2023, n. 7906. [↑](#footnote-ref-85)
86. Cfr. Cass. 10 novembre 2023, n. 31292. [↑](#footnote-ref-86)
87. Per le associazioni riconosciute è indispensabile che l’atto costitutivo abbia la forma dell’atto pubblico. L’atto pubblico è il documento redatto, con le richieste formalità, da un notaio o da un altro pubblico ufficiale autorizzato ad attribuirgli pubblica fede nel luogo dove l’atto è formato. [↑](#footnote-ref-87)
88. L’[art. 7](https://home.ilfisco.it/perl/public_wkilogin.pl?AUTH=62991c0354860ed6b0fc85b80c902657;OPERA=90;SSCKEY=71e56951390b3c7c-10100007fffeed44e10;REDIR=fol-new.pl%3Flog-ckey%3D%252412631906%3Blog-ssckey%3D71e56951390b3c7c-10100007fffeed44e10%3Bcmd-doc%3D934694%2520anno_art%25280%253A1%252A%252A%2529%2520anno_provv%25280%253A1%252A%2529%2520id_doc%25282%253A1%252A%2529%2520id_prov_%25282%253A1%252A%2529%2520tip_doc%25280%253A1%252A%2529%2520tipo_prov_%25280%253A1%252A%2529%2520%255B0%255D), comma 1-*quater*, D.lgs. n. 36/2021, così come riformulato dal Decreto correttivo *bis* (D.lgs. n. 120/2023), chiarisce ora che la mancata conformità dello statuto degli enti sportivi dilettantistici alle nuove disposizioni normative, rende inammissibile la richiesta di iscrizione al registro nazionale delle attività sportive (RNASD) e, per gli enti già iscritti, comporta la cancellazione d’ufficio dallo stesso. [↑](#footnote-ref-88)
89. Trattasi di requisiti minimi che debbono essere necessariamente indicati nello statuto delle ASD. [↑](#footnote-ref-89)
90. Per espressa previsione legislativa il mancato rispetto per due esercizi consecutivi dei limiti comporta la cancellazione d’ufficio dal Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche. [↑](#footnote-ref-90)
91. La previsione riprende la definizione prevista per gli enti del Terzo settore. [↑](#footnote-ref-91)
92. In questo senso, si auspica un intervento che coordini la normativa di cui all’articolo 9, comma 1, del D.P.R. n. 544 del 1999 e della Legge n. 398 del 1991, con la disposizione di cui all’articolo 9 del D.lgs. n. 36 del 2021. [↑](#footnote-ref-92)
93. Cfr. art. 36 del Codice civile. [↑](#footnote-ref-93)
94. La L. 30 dicembre 2021, n. 234 ha disposto (con l’art. 1, comma 683) che le disposizioni di cui all’art. 5, comma 15-*quater* del D.L. n. 146/2021 si applicano a decorrere dal 1° luglio 2024. [↑](#footnote-ref-94)
95. Come anticipato, di diverso avviso sembra essere il Collegio di Garanzia del CONI, il quale, nel principio di massima contenuto nella decisione delle Sezioni Unite del 29 marzo 2021 n. 29, ha specificato che i sodalizi sportivi dilettantistici, al fine di ottenere l’iscrizione nel registro CONI devono svolgere sia attività sportiva che didattica. In pratica, secondo tale organismo, al fine di ottenere il c.d. “riconoscimento sportivo”, le associazioni/società sportive dilettantistiche sono obbligate ad organizzare corsi di avviamento allo sport ed a partecipare/organizzare gare e/o manifestazioni agonistiche riconosciute dal proprio organismo di affiliazione.

    Questa interpretazione viene ricavata dal Collegio, *in primis*, dall’articolo 3, comma 1, lettera e), del regolamento del registro Coni 2.0, dove si afferma che le associazioni e le società sportive dovranno dimostrare di svolgere “*comprovata attività sportiva e didattica*”, richiedendo quindi lo svolgimento di entrambe le attività, sportiva e didattica, ed in *secundis*, dal previdente articolo 90, comma 18, L. 289/2002, secondo il quale lo statuto delle associazioni sportive dilettantistiche deve prevedere nell’oggetto sociale la “*organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica*”, e dai “*Principi fondamentali degli statuti degli enti di promozione sportiva*” (di cui alla delibera del Coni n. 1623 del 18.12.2018), secondo i quali “*Gli Enti di Promozione Sportiva sono tenuti ad organizzare a favore dei soggetti sportivi ad essi affiliati e tesserati attività sportiva dilettantistica, compresa quella a carattere didattico e formativo*”. [↑](#footnote-ref-95)
96. La normativa esclude espressamente dal computo dei criteri e dei limiti da definire con il citato decreto i proventi derivanti da rapporti di sponsorizzazione, promo pubblicitari, cessione di diritti e indennità legate alla formazione degli atleti nonché dalla gestione di impianti e strutture sportive. [↑](#footnote-ref-96)
97. Tali fattispecie ricalcano con talune differenze quanto in precedenza previsto dall’art. 10, comma 6, del D.lgs. n. 460 del 1997, all’epoca applicabili, secondo i chiarimenti forniti con la Circolare n. 124 del 1998 anche agli enti di tipo associativo e alle società sportive. [↑](#footnote-ref-97)
98. In verità, la fattispecie indicata nell’art. 3, comma 2, lett. b), del D.lgs. n. 112 del 2017, n. 112, anziché riferire le specifiche competenze alle sole attività sportiva recita testualmente “(…) *salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale di cui all’articolo 2, comma 1*”. La circostanza si spiega con il fatto che si tratta di una disposizione rivolta al mondo delle imprese sociali che ha ad oggetto una più vasta gamma di attività accomunate dall’interesse generale. Nel nostro caso, invece, il settore normativo è più circoscritto per cui si ritiene corretto accogliere un’interpretazione con esso compatibile restringendo il suo ambito di applicativo oggettivo alle sole attività sportive. [↑](#footnote-ref-98)
99. Per completezza va segnalato che il Codice del Terzo settore, all’art. 22 ha introdotto la possibilità di acquisire la personalità giuridica mediante l’inscrizione nel registro unico nazionale del Terzo settore. [↑](#footnote-ref-99)
100. In questo caso, infatti, gli adempimenti vengono effettuati in via telematica dal Notaio. [↑](#footnote-ref-100)
101. Il sito è consultabile all’indirizzo web [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it) [↑](#footnote-ref-101)
102. Il sito è consultabile all’indirizzo web [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it) [↑](#footnote-ref-102)
103. Il “domicilio fiscale” costituisce il criterio di collegamento tra qualsiasi soggetto passivo d’imposta (nel nostro caso l’associazione sportiva dilettantistica) e la struttura competente all’esercizio delle potestà di accertamento e controllo (cioè l’Ufficio territoriale dell’Agenzia delle Entrate), con la funzione di radicare la competenza territoriale dell’Ufficio tributario. Il domicilio fiscale individua, inoltre, il luogo in cui devono eseguirsi le notificazioni dei provvedimenti impositivi. Nel caso delle associazioni sportive dilettantistiche, il domicilio fiscale viene individuato secondo i seguenti criteri da applicare nell’ordine in cui vengono enunciati: (i) il comune in cui si trova la loro sede legale o, in mancanza, la sede amministrativa; (ii) qualora queste manchino, nel comune ove è stabilita una sede secondaria o una stabile organizzazione; (iii) e, in mancanza, nel comune in cui esercitano prevalentemente la loro attività.  [↑](#footnote-ref-103)
104. Il Repertorio economico amministrativo (REA) ha lo scopo di integrare i dati del Registro imprese con informazioni di carattere economico, statistico e amministrativo. Il numero REA è un codice composto di 6 cifre, precedute dalla sigla della Camera di Commercio che lo assegna. È un numero che identifica univocamente tutte le imprese economiche operanti in Italia, e che viene attribuito anche ad alcuni soggetti per cui non vige l’obbligo di iscrizione al Registro delle Imprese, tra i quali rientra l’associazione sportiva dilettantistica che svolge anche attività commerciale. [↑](#footnote-ref-104)
105. La Partita IVA, diversamente dal codice fiscale, identifica un soggetto che svolge abitualmente e professionalmente un'attività considerata commerciale ai fini fiscali. Mentre l’onere di richiedere il codice fiscale è generalizzato, l’obbligo di dotarsi della partita Iva è rivolto alle sole associazioni che svolgono abitualmente attività commerciali. [↑](#footnote-ref-105)
106. L’unica eccezione è costituita dal Centro Universitario Sportivo Italiano (“CUSI”). [↑](#footnote-ref-106)
107. Sul punto si rimanda a quanto già ampiamente illustrato nella sezione a ciò dedicata. [↑](#footnote-ref-107)
108. [La procedura per l'iscrizione delle attività non riconosciute](https://www.sport.governo.it/media/fmihf4i4/procedura-per-iscrizione-attivita-non-riconosciute.pdf) è tratta dall’indirizzo web [www.sport.governo.it](http://www.sport.governo.it). [↑](#footnote-ref-108)
109. Cfr. art. 20, secondo comma, del D.P.R. n. 600/73. [↑](#footnote-ref-109)
110. Cfr. art. 25, del D.P.R. n. 633/72. [↑](#footnote-ref-110)
111. Cfr. art. 23, del D.P.R. n. 633/72. [↑](#footnote-ref-111)
112. Cfr. art. 22, del D.P.R. n. 633/72. [↑](#footnote-ref-112)
113. Ai sensi dell’art. 143, comma 3, lett. a) del D.P.R. n. 917/86, i fondi pervenuti 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, non concorrono alla formazione del reddito dell’ente. Analoghe disposizioni vigono ai fini Iva. [↑](#footnote-ref-113)
114. L’obbligo è espressamente esteso alle società sportive dilettantistiche. [↑](#footnote-ref-114)
115. Non tutte le variazioni devono essere comunicate. In particolare, la risoluzione dell’Agenzia delle Entrate n. 125 del 2011 ha previsto l’esonero dall’adempimento per quegli enti in cui si verifica la modifica dei dati anagrafici dell’ente e/o del legale rappresentante, quando gli stessi sono già stati comunicati all’Agenzia delle Entrate avvalendosi dei modelli AA5/6 (per i soggetti non titolari di partita IVA) e AA7/10 (per i soggetti titolari di partita IVA), oppure quando le variazione del modello completo (non semplificato) riguardano i punti 20, 21, 23, 24, 30, 31, 33. [↑](#footnote-ref-115)
116. A fronte del potenziale coinvolgimento dei soci nella gestione dell’impresa l’art. 2476 c.c. dispone che sono solidalmente responsabili con gli amministratori i soci che hanno intenzionalmente deciso o autorizzato il compimento di atti dannosi per la società, i soci o i terzi. [↑](#footnote-ref-116)
117. Non è, infatti, possibile prevedere una clausola di prelazione o di gradimento. [↑](#footnote-ref-117)
118. Si tralascia l’ulteriore previsione dell’atto scritto nella considerazione del fatto che per le s.r.l. è fatto obbligo costituirsi per atto pubblico. [↑](#footnote-ref-118)
119. Vengono elise le ulteriori indicazioni contenute nell’art. 7 del D.lgs. n. 36/21, in quanto riferite alle associazioni sportive dilettantistiche. Per esempio, le società sportive che assumono la forma societaria non devono inserire nello statuto norme sull’ordinamento interno ispirate a principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell’elettività delle cariche sociali, perché si applicano le disposizioni del Codice civile. Viene altresì elisa la previsione del rendiconto economico-finanziario nella considerazione che per le s.r.l. vige l’obbligo di redigere annualmente il bilancio sociale. [↑](#footnote-ref-119)
120. Con precisione, la disciplina vieta la distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominati, a soci o associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di qualsiasi altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto. A tal fine, la normativa richiama l’applicabilità dell’articolo 3, comma 2, ultimo periodo, e comma 2-*bis*, del D.lgs. n. 112/17 che contiene una precisa elencazione dei casi nei quali certamente si considera realizzata una simile fattispecie. Sul punto, per un maggior dettaglio, considerata l’identità di disciplina, si rimanda all’apposito paragrafo contenuto nel capitolo dedicato alle ASD. [↑](#footnote-ref-120)
121. Sono esclusi dall’opzione gli enti costituiti nelle forme delle società cooperative a mutualità prevalente di cui all’articolo 2512 del Codice civile. [↑](#footnote-ref-121)
122. Cfr. art. 2463 del Codice civile. La norma disciplina le modalità di costituzione delle s.r.l. nonché gli elementi essenziali che deve contenere l’atto costitutivo. [↑](#footnote-ref-122)
123. Cfr. art. 14 e ss. del D.P.R. n. 600/73. [↑](#footnote-ref-123)
124. Cfr. art. 2214 c.c.. [↑](#footnote-ref-124)
125. Cfr. art. 2214 c.c.. [↑](#footnote-ref-125)
126. Cfr. art. 14, primo comma, lett. c), del D.P.R. n. 600/73. [↑](#footnote-ref-126)
127. Cfr. art. 14, primo comma, lett. d), del D.P.R. n. 600/73. [↑](#footnote-ref-127)
128. Cfr. art. 16, del D.P.R. n. 600/73. [↑](#footnote-ref-128)
129. Cfr. art. 25, del D.P.R. n. 633/72. [↑](#footnote-ref-129)
130. Cfr. art. 23, del D.P.R. n. 633/72. [↑](#footnote-ref-130)
131. Cfr. art. 22, del D.P.R. n. 633/72. [↑](#footnote-ref-131)
132. Cfr. art. 6, comma 6-*bis*, del D.lgs. n. 39/21. [↑](#footnote-ref-132)
133. Più precisamente, l’efficacia delle disposizioni normative ricomprese nel Titolo X del Codice (si tratta degli articoli che vanno da 79 a 89) si verificherà, per quanti risulteranno iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore (Runts), a partire dal periodo d’imposto successivo a quello di rilascio della predetta autorizzazione comunitaria. Dette disposizioni concernono, in particolare, la possibilità di non assoggettare a IRES le attività di interesse generale svolte in modalità commerciale che non superino il 6% di profitto in 3 anni e le modalità di calcolo dell’imposta forfetaria sia per gli ETS che per le APS (Associazioni di promozione sociale). [↑](#footnote-ref-133)
134. Ai fini del Rasd, le discipline sportive dilettantistiche sono esclusivamente quelle deliberate dal Coni e dal Comitato italiano paralimpico (Cip), mentre per il Runts si fa riferimento a una nozione più ampia di sport, ossia qualsiasi attività fisica che abbia come obiettivo il miglioramento della condizione fisica e psichica, lo sviluppo delle relazioni sociali o l’ottenimento di risultati in competizioni di tutti i livelli. Con la conseguenza che la nozione di sport nel Terzo settore consente di ammettere nel Runts come Ets sportivo anche quell’ente che svolge un’attività non ancorata alle discipline riconosciute da Coni e Cip. [↑](#footnote-ref-134)
135. Si tratta dei seguenti requisiti: principio della democraticità, organizzazione attività sportiva e didattica di base, - divieto per gli amministratori di ricoprire cariche sociali in altre ASD e SSD della stessa disciplina, - gratuità degli incarichi del C.D., - devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento della associazione/società, - obbligo di conformarsi alle norme e direttive del CONI e delle FSN o EPS [↑](#footnote-ref-135)
136. Peraltro, va segnalato, come tale ultima presunzione si applichi anche agli enti non commerciali non residenti. [↑](#footnote-ref-136)
137. Rileva, tuttavia, in proposito la circostanza che il D.lgs. n. 117/2017 ha abolito tale previsione, mantenendo la possibilità di usufruirne solo per le ASD, contribuendo così ad una rinnovata attenzione del mondo associativo nei confronti dell’art. 145 del D.P.R 917/86. [↑](#footnote-ref-137)
138. Appare chiaro che tale regime, ai soli fini IRES, non è conveniente per ricavi commerciali fino a 250.000,00 visto che i coefficienti di redditività sono meno convenienti di quello (3%) della legge n. 398/91. Unica differenza con l’altro regime è che questo di cui art. 145 si applica solo ai fini IRES e non per IVA e pertanto restano fermi tutti gli obblighi contabili in quanto necessita la contabilizzazione degli acquisti rilevanti ai fini IVA. Alla luce di ciò risulta conveniente tale regime solo per chi ha notevoli acquisti con IVA per poter detrarla nei modi normali previsti dall’art.19 del DPR n. 633/1972. [↑](#footnote-ref-138)
139. Il regime semplificato per le imprese minori e il regime naturale per le imprese che, nell'anno precedente a quello in corso e relativamente a tutte le attività esercitate, abbiano conseguiti ricavi non superiori a euro 400.000 sì sì accenti attività di prestazioni di servizi, o ad euro 700.000 se esercenti attività diverse ad esempio gestione di beni, produzione, eccetera. Se non vengono superati i limiti dei ricavi prescritti, il regime semplificato si protrae di anno in anno, salvo opzione per il regime ordinario. La verifica del mancato superamento dei limiti deve essere effettuata all'inizio di ogni anno con riferimento ai ricavi dell'anno precedente. [↑](#footnote-ref-139)
140. Al reddito forfettizzato, infatti, secondo la norma in esame, si deve sommare quanto disposto dagli artt. 86,88,89 e 90 del TUIR. [↑](#footnote-ref-140)
141. Anche la giurisprudenza di legittimità ha affermato che questa agevolazione ricorre soltanto qualora le associazioni interessate si conformino ad una serie di clausole, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti, tra cui quelle aventi ad oggetto il divieto di distribuzione di utili durante la vita dell'associazione (salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge), la disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, l'obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie e la partecipazione effettiva degli associati alla vita dell'ente (Cfr. Cass. n. 11050 del 2018). [↑](#footnote-ref-141)
142. Ad ogni modo, tale disposizione è stata abrogata dal D.lgs. n. 117 del 2017 che, all'art. 8 comma 3, considera in ogni caso distribuzione indiretta di utili: a) la corresponsione ad amministratori, sindaci e a chiunque rivesta cariche sociali di compensi individuali non proporzionati all'attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze o comunque superiori a quelli previsti in enti che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni; b) la corresponsione ai lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni o compensi superiori al 40% rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi di cui all'articolo 51 del D.lgs. n. 81 del 2015, salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'art. 5, co. 1, lett. b); c) l'acquisto di beni e servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche siano superiori al loro valore normale; d) le cessioni di beni e le prestazioni di servizio, a condizioni più favorevoli di quelle di mercato, svolte in favore di soci, associati o partecipanti, fondatori componenti, componenti degli organi amministrativi e di controllo, e coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione e ne facciano parte, nonché a soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado e ai loro affini entro il secondo, nonché ancora alle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate, esclusivamente in ragione della loro qualità, salvo che tale cessione o prestazioni non costituiscano l'oggetto dell'attività di interesse generale di cui all'art. 5; e) la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di quattro punti al tasso annuo di riferimento. Il predetto limite può essere aggiornato con appositi decreti ad opera dei competenti dicasteri di riferimento. [↑](#footnote-ref-142)
143. Cfr. Cass., Sez. V, 16 giugno 2021, n. 17026; Cass., Sez. V, 14 dicembre 2021, n. 39789. [↑](#footnote-ref-143)
144. Cfr. Commissione UE, 19 dicembre 2012 C(2012) 9461, punto 158. [↑](#footnote-ref-144)
145. Cfr. Cass., Sez. 5, 26.9.2018, n. 22939. [↑](#footnote-ref-145)
146. In particolare, l'attività di gestione di un bar-ristoro da parte di un ente non lucrativo può essere qualificata come "non commerciale", ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (D.P.R. n. 633 del 1972, art. 4) e di quella sui redditi (D.P.R. n. 917 del 1986, art. 148) solo se la suddetta attività sia strumentale rispetto ai fini istituzionali dell'ente e sia svolta esclusivamente in favore degli associati (Cfr. Cass., Sez. 5, 13.6.2018, n. 15474). [↑](#footnote-ref-146)
147. Si consideri che, in relazione alla precedente disciplina, l’Amministrazione finanziaria, con la risoluzione n. 9/E del 25.01.2007 aveva stabilito che, ai fini dell'interpretazione della nozione di distribuzione in forma indiretta dei proventi derivanti dall'attività sociale, di cui all'art. 90, comma 18, lett. d), della legge n. 289 del 2002, valessero i criteri stabiliti dall'art. 10, comma 6, del D.lgs. n. 460 del 1997. Fuori dalle fattispecie individuate dal citato articolo 10, comma 6, le ipotesi di distribuzione indiretta di utili o avanzi di gestione, e quindi l'intento di conseguire finalità lucrative, devono essere verificati caso per caso in relazione agli specifici comportamenti posti in essere. In particolare, va accertato se il cumulo di più compensi in capo allo stesso socio o associato consenta, di fatto, di aggirare i limiti quantitativi previsti da ciascuna fattispecie dell'art. 10, comma 6, del D.lgs. n. 460 del 1997 o eluda comunque, in concreto, il divieto di divisione dei proventi derivanti dall'attività sociale recato dall'art. 90, comma 18, lett. d), della legge n. 289 del 2002, tenuto conto dell'entità delle erogazioni complessivamente pagate all'associato (compresi i compensi che non concorrono a formare il reddito), in relazione alle attività svolte dalla società o associazione, ai redditi percepiti dallo stesso ente e alla relativa compagine sociale. [↑](#footnote-ref-147)
148. Cfr. BORELLA A., Compensi sportivi e divieto di distribuzione indiretta di utili, su eclavoro.it. [↑](#footnote-ref-148)
149. In tale documento l'Agenzia delle entrate ha chiarito che “*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 t.u.i.r. nell'esercizio in cui sono state sostenute o in quote costanti nell'esercizio medesimo e nei quattro anni successivi". Ha, ulteriormente, evidenziato, con la risoluzione n. 57/E del 23 giugno 2010, 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*". [↑](#footnote-ref-149)
150. Cass. civ. Sez. V, Ord., (ud. 24-02-2023) 12-09-2023, n. 26368 (sponsorizzazione e pubblicità), [↑](#footnote-ref-150)
151. Cfr. Cass., sez. 5, 21.04.2021, n. 10440; Cass., sez. 17.02.2016, n. 3087. [↑](#footnote-ref-151)
152. Cfr. Cass., sez. 6-5, 5.03.2012, n. 3433; Cass., sez. 5, 27.05.2015, n. 10914; Cass., sez. 5, 23.03.2016, n. 5720. [↑](#footnote-ref-152)
153. Cfr. Cass., sez. 6-5, 5.03.2012, n. 3433; Cass., sez. 5, 27.05.2015, n. 10914; Cass., sez. 5, 23.03.2016, n. 5720. [↑](#footnote-ref-153)
154. Cfr. Cass., sez. 6-5, 26.06.2019, n. 17196. [↑](#footnote-ref-154)
155. Cfr. Cass., sez. 5, 20.12.2018, n. 33030; Cass., sez. 5, 16.12.2019, n. 33120; Cass., sez. 5, 4.03.2020, n. 6017. [↑](#footnote-ref-155)
156. Cfr. Cass., sez. 14.09.2017, n. 21333; Cass., sez. 19.01.2018, n. 1420; Cass., sez. 6-5, 6.05.2019, n. 11797; Cass., sez. 6- 5, 9.07.2018, n. 17973; Cass., sez. 6-5, 15.01.2020, n. 8540; Cass. n. 21452 del 2021 e n. 18510/2022. [↑](#footnote-ref-156)
157. Cfr. Cass., 7.02.2024, n. 3470. [↑](#footnote-ref-157)
158. Cfr. C.M. n. 21/E del 22 aprile 2003. [↑](#footnote-ref-158)
159. Cfr. R.M. 25.1.2007, n. 9/E. [↑](#footnote-ref-159)
160. Un’associazione può essere senza scopo di lucro anche se effettua prestazioni commerciali, purché siano rispettati i fini istituzionali e gli obblighi previsti dal Tuir e dalla legge agevolativa. Di talché l’accertato fine di lucro del soggetto in parola non osta all’applicabilità delle disposizioni agevolative di cui alla legge n. 398 del 1991 (sentenza della CTP di Venezia n. 73 del 19 gennaio 2017). [↑](#footnote-ref-160)
161. Si ricorda che la circolare ministeriale 8 marzo 2000, n. 43/E, recante chiarimenti in merito al regime tributario per le associazioni sportive dilettantistiche, con specifico riferimento ai proventi che non concorrono alla formazione del reddito ha inteso precisare che “La connessione con gli scopi istituzionali comporta che le attività commerciali debbano essere strutturalmente funzionali alla manifestazione sportiva e rese in concomitanza con lo svolgimento della medesima”. [↑](#footnote-ref-161)
162. Cfr. Cass. ord. n. 10393 del 30 aprile 2018 e sentenze nn. 4872 del 2015; 8623 del 2012 e 24975 del 2010. [↑](#footnote-ref-162)
163. Cfr. Cass., Sez. V, 24 ottobre 2014, n. 22644. [↑](#footnote-ref-163)
164. Cfr. Cass., Sez. V, 18 maggio 2022, n. 16081 e Cass., Sez. V, 26 ottobre 2021, n. 30008. [↑](#footnote-ref-164)
165. Cfr. Cass., Sez. VI, 13 novembre 2020, 25708. [↑](#footnote-ref-165)
166. Cfr. Cass., Sez. VI, 2 dicembre 2019, n. 31427. [↑](#footnote-ref-166)
167. Cfr. Cass., Sez. V, 29 settembre 2021, n. 26365. [↑](#footnote-ref-167)
168. Cfr. par. 3.7 della Circolare n. 18/E del 2018. [↑](#footnote-ref-168)
169. Cfr. Cass., Sez. L, 30.4.2019, n. 11492. [↑](#footnote-ref-169)
170. Cfr. Cass., Sez. 5, 12.12.2018, n. 32119. [↑](#footnote-ref-170)
171. Secondo la giurisprudenza di merito, per poter beneficiare delle disposizioni di favore previste dalla legge n. 398 del 1991, occorre provare la corretta tenuta e registrazione dei documenti contabili (Cfr. CTR di Brescia, sent. n. 2225 del 18 maggio 2015). [↑](#footnote-ref-171)
172. Cfr. Cass. sent. n. 23228 del 4 ottobre 2017. [↑](#footnote-ref-172)
173. Cfr. Cass. civile, sez. 3, del 28 febbraio 2024, n. 8644. [↑](#footnote-ref-173)
174. Cfr. Cass., 4 ottobre 2017, n. 23228. [↑](#footnote-ref-174)
175. Ad eccezione delle organizzazioni di volontariato e delle associazioni di promozione sociale che, con la definitività delle norme del CTS, beneficeranno dell’esonero Iva se i proventi di questo tipo rimangono nel limite di 130.000 euro all’anno (cfr. art. 86 CTS, che ha spostato il limite da 65.000 a 130.000 euro). [↑](#footnote-ref-175)
176. In presenza di più attività, per l’applicazione di questo regime forfetario va considerato solamente il volume d’affari derivante dalle attività spettacolistiche. [↑](#footnote-ref-176)
177. L’IVA a debito si versa con periodicità trimestrale tramite modello F24, senza applicare la maggiorazione dell’1 per cento e con esenzione dall’obbligo di presentare la dichiarazione IVA annuale. [↑](#footnote-ref-177)
178. Ai sensi dell’art. 9, comma 3), del regolamento emanato con D.P.R. n. 544/1999. [↑](#footnote-ref-178)
179. Ex art. 39 del D.P.R. n. 633/1972. [↑](#footnote-ref-179)
180. 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, prevede la forfetizzazione della detrazione63 in misura pari al 50% dell’IVA relativa alle operazioni imponibili, ivi comprese quelle pubblicitarie e la forfetizzazione della detrazione in misura pari ad un decimo delle operazioni di sponsorizzazione. [↑](#footnote-ref-180)
181. Con la C.M. 24.4.2013, n. 9/E è stato chiarito che l'ente sportivo dilettantistico che non ha provveduto ad annotare i corrispettivi nel modello previsto dal D.M. 11.2.1997 ma che è dotato di tutti i requisiti previsti dalla legge può continuare a beneficiare delle agevolazioni disposte dalla L. 398/1991, a condizione che sia in grado di fornire all'Amministrazione finanziaria i riscontri contabili (fatture, ricevute, scontrini fiscali) o altra documentazione utile ai fini della corretta determinazione del reddito e dell'Iva. La mancata redazione del citato rendiconto non determina di per sé l'inapplicabilità della disposizione di esclusione dall'Ires per i proventi realizzati, ex art. 25, co. 2, L. 133/1999, 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. [↑](#footnote-ref-181)
182. Cfr. art. 89, co. 1, lett. c, D.lgs. n. 117/2017. [↑](#footnote-ref-182)
183. Ad esempio, per i corrispettivi realizzati con la somministrazione di alimenti e bevande da un chiosco o da un bar si applicherà l’aliquota del 10%; se le prestazioni sono rappresentate da pubblicità o sponsorizzazione si applicherà l’aliquota nella diversa misura del 20% e così via. [↑](#footnote-ref-183)
184. I corrispettivi percepiti devono essere certificati mediante il rilascio della ricevuta fiscale, o dello scontrino fiscale manuale o prestampato a tagli fissi, integrati con le indicazioni richieste dall’art. 74-quarter, comma 3, del D. Lgs. n. 60/99 (Cfr. D.M. 30 marzo 1992). [↑](#footnote-ref-184)
185. Cfr. art. 39 del D.P.R. n. 633/1972 [↑](#footnote-ref-185)
186. Rimane impregiudicata la possibilità di optare per l’applicazione dell’imposta nei modi ordinari come affermato espressamente dall’Amministrazione finanziaria con la circ. n. 165/E del 7 settembre 2000. [↑](#footnote-ref-186)
187. Va rilevato come la predetta procedura d’infrazione abbia avuto ad oggetto il “Non corretto recepimento della Direttiva 2006/112/CE (Direttiva IVA)” e abbia preso le mosse dal presupposto che alcune norme del D.P.R. n. 633/1972 (tra le quali l’art. 4) sono risultate in contrasto con la disciplina comunitaria, avendo queste escluso dall’applicazione dell’imposta alcune operazioni che dovrebbero esserne “assoggettate” o, quantomeno, “esentate”. [↑](#footnote-ref-187)
188. Sono da escludere quindi dalle attività connesse agli scopi istituzionali, secondo l’Amministrazione finanziaria, le prestazioni relative, ad al bagno turco e all’idromassaggio in quanto dette prestazioni non si pongono direttamente come naturale completamento dell’attività sportiva, potendo le stesse invece, essere rese anche separatamente e indipendentemente dall’esercizio di detta attività. Diversamente, rientrano nel perimetro agevolativo, l’utilizzo dei campi da gioco, degli spogliatoi, degli armadietti e di altre strutture/beni dell’ente sportivo dilettantistico non lucrativo, purché tali prestazioni siano strettamente finalizzate alla pratica sportiva così come delineata dai programmi dell’dai programmi dell’organismo affiliante (Federazione Sportiva Nazionale, Ente di affiliante (Federazione Sportiva Nazionale, Ente di Promozione Sportiva, Disciplina Sportiva Associata).Promozione Sportiva, Disciplina Sportiva Associata). [↑](#footnote-ref-188)
189. Cfr., a titolo esemplificativo, Risposte a Interpello nn. 393/2022, 162/2020. La questione è stata oggetto di richiamo da parte dell’Agenzia delle entrate anche in occasione della consulenza giuridica n. 7, pubblicata il 23 dicembre 2022, dove ha affrontato la problematica relativa al trattamento Iva applicabile ai corrispettivi percepiti dalle Associazioni Sportive dilettantistiche per lo svolgimento dell’attività di formazione sportiva calcistica impartita ai bambini e ragazzi fino ai 12 anni di età. [↑](#footnote-ref-189)
190. Insegnamento di disciplina sportiva. La Direttiva IVA esenta talune prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell’educazione fisica, fornite da organismi senza fini di lucro alle persone che esercitano lo sport o l’educazione fisica. La normativa domestica, replicando quella europea, circoscrive l’esenzione IVA alle prestazioni rese agli sportivi da parte di organismi senza fine di lucro, compresi gli enti sportivi dilettantistici: l’insegnamento di una disciplina sportiva rientra pertanto tra le “talune” prestazioni di servizi, di cui parla la norma europea, in quanto non è immaginabile che si possa praticare una disciplina sportiva senza un preventivo corso di insegnamento. Ne consegue che la scuola di nuoto privata applica l’imposta ad aliquota ordinaria, quella gestita da un ente non profit beneficia del regime di esenzione. La nuova norma nazionale replica quella europea da ultimo citata, circoscrivendo l’esenzione alle prestazioni rese agli sportivi da parte di organismi senza fine di lucro, compresi gli enti sportivi dilettantistici: l’insegnamento di una disciplina sportiva rientra pertanto tra le “talune” prestazioni di servizi, di cui parla la norma europea, in quanto non è immaginabile che si possa praticare una disciplina sportiva senza un preventivo corso di insegnamento. Ne consegue che la scuola di nuoto privata applica l’imposta ad aliquota ordinaria, quella gestita da un ente non profit beneficia del regime di esenzione. Non è quindi corretto ritenere che la sentenza europea si applichi anche ad una ASD, come invece fatto nel quesito e nella risposta ad interpello del 27 luglio 2022, n. 393, entrambi orientati all’esenzione per l’insegnamento scolastico anziché a quella per la pratica sportiva. Così come non è corretto che la disposizione transitoria collochi le scuole sportive nell’inapplicabile n. 20). Trattandosi di altra disposizione della Direttiva, occorre inserire un n. -bis), destinato alle attività sportive del non profit. [↑](#footnote-ref-190)
191. Dispensa non ammissibile qualora nel corso dell’esercizio siano state poste in essere operazioni che abbiano determinato un debito d’imposta e, di conseguenza, l’onere di dover effettuare le liquidazioni periodiche (es. acquisti intracomunitari o operazioni in *reverse charge*). [↑](#footnote-ref-191)
192. RIZZARDI R., IVA degli enti sportivi e del Terzo settore: contraddizioni su soggettività ed esenzione, su Corriere Tributario n. 2 del 2024. [↑](#footnote-ref-192)
193. Cfr. IOANNONE I e SEPIO G., Terzo settore con esenzione Iva dal 2025, su Sole24Ore del 14 febbraio 2024. [↑](#footnote-ref-193)
194. Cfr. RICCA F., Associazioni, l’Iva può attendere, si ItaliaOggi del 21 febbraio 2024. [↑](#footnote-ref-194)
195. Cfr. SEPIO G., Il pasticcio Iva tra esenzione ed esclusione, su Sole24, LE REGOLE PER ATLETI E LAVORATORI, inserto del 21.09.2023. [↑](#footnote-ref-195)
196. In questo senso anche la Fondazione Accademia Romana di Ragioneria con la nota operativa n. 11/2021. [↑](#footnote-ref-196)
197. Anche sui contributi erogati per l’acquisto di beni strumentali non si applica la ritenuta del 4% e vanno direttamente ad abbattere il costo del bene strumentale. [↑](#footnote-ref-197)
198. Tale principio si applica anche a tutti gli altri Enti, anche pubblici, qualora diano contributi per le finalità istituzionali. [↑](#footnote-ref-198)
199. Sul punto, l’art. 15, comma 1, lett. i-ter), TUIR, prevede la detraibilità dall’imposta lorda del 19% delle erogazioni liberali in denaro a favore delle società sportive dilettantistiche. La detrazione è ammessa in ciascun periodo d’imposta per un importo non superiore a 1.500 euro, a condizione che il contribuente: i) conservi, esibisca o trasmetta, a richiesta degli uffici finanziari, la ricevuta di versamento e la relativa documentazione o una dichiarazione rilasciata da parte della società o associazione sportiva; ii) abbia effettuato il pagamento tramite banca, ufficio postale o, come chiarito dall’Agenzia delle Entrate, con le circolari n. 43/E/2000, n. 207/E/2000 e n. 21/E/2003, tramite altri strumenti di pagamento tracciabili quali carta di debito, carta di credito o prepagata, assegni bancari e circolari non trasferibili intestati all’associazione beneficiaria (il diritto alla detrazione è pertanto precluso in caso di erogazione effettuata in contanti). [↑](#footnote-ref-199)
200. Cfr. MEF, Question-time 5-03093 del 6 novembre 2019. [↑](#footnote-ref-200)
201. In tal senso vgs anche la legge n. 166 del 2016 (cd. Legge antisprechi). [↑](#footnote-ref-201)
202. Cfr. art. 26 del D.l. 21.06.2022, n. 73. [↑](#footnote-ref-202)
203. Cfr circolare Agenzia delle entrate n. 24/E del 7.07.2022. [↑](#footnote-ref-203)
204. Il provvedimento citato impronta i criteri di valorizzazione dei beni donati introno al concetto di “valore normale” di cui all’art. 9 TUIR secondo le istruzioni fornite con circolare dell’Agenzia delle entrate n. 39/E del 19.08.2005. ove il valore del bene donato non sia determinabile sulla scorta di detti criteri, nonché nelle ipotesi in cui la singola donazione sia di valore superiore a euro 30.000, il donante deve acquisire una perizia giurata che attesti il valore dei beni donati. [↑](#footnote-ref-204)
205. Ai sensi dell’art. 48, comma 3, D.lgs. n. 159/2011 (cd. Codice Antimafia), è stato stabilito che al fine di garantire una virtuosa destinazione dei beni confiscati, gli stessi siano in via alternativa mantenuto al patrimonio dello Stato per finalità istituzionali o sociali, oppure devoluti al patrimonio degli enti locali. Inoltre, in caso di trasferimento del bene all’ente locale quest’ultima potrà assegnarlo a un ente del Terzo settore attraverso una concessione a titolo gratuito. [↑](#footnote-ref-205)
206. *Cfr*. Cass., sent. 5.10.2021, n. 26878. [↑](#footnote-ref-206)
207. In tal senso, SEPIO G., a cura di, MANUALE DEL TERZO SETTORE, Gruppo24ore, 2023. [↑](#footnote-ref-207)
208. Infatti, la legge n. 398/1991 ha previsto una serie di esoneri per coloro che esercitano l’opzione per il regime agevolato, in particolare: esonero dall’obbligo di tenuta delle scritture contabili prescritte dal D.P.R. n. 600/1973 (le società sportive dilettantistiche restano invece obbligate alla tenuta delle scritture contabili previste dalle disposizioni civilistiche); esonero dagli obblighi sanciti dal titolo II del D.P.R. n. 633/1972, quali l’obbligo di fatturazione delle operazioni, di registrazione delle fatture ovvero dei corrispettivi, nonché l’obbligo di dichiarazione annuale ai fini IVA. [↑](#footnote-ref-208)
209. Gli adempimenti sostitutivi consistono nei seguenti obblighi: conservazione e numerazione progressiva delle fatture di acquisto; annotazione, anche con un’unica registrazione, entro il giorno 15 del mese successivo dell’ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguiti nell’esercizio di attività commerciali con riferimento al mese precedente; versamento trimestrale dell’iva entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento; annotazione distinta nel modello previsto dal D.M. 11 febbraio 1997 di proventi che non costituiscono reddito imponibile di cui all’art. 25, 1° comma della legge n.133 del 1999; plusvalenze patrimoniali; operazioni intracomunitarie ex art. 47 del D.l. n. 331 del 1993. La mancata osservanza di tali adempimenti, non comporta la decadenza dal regime agevolativo, ma soltanto l’applicazione delle sanzioni amministrative previste dal D.lgs. n. 471 del 1997, “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”. [↑](#footnote-ref-209)
210. Cfr., in tal senso, la circolare dell’Agenzia delle entrate n. 21/E del 22.4.2003. [↑](#footnote-ref-210)
211. Ai fini civilistici, come per tutti gli enti commerciali, vi è l’obbligo di redigere il bilancio di esercizio di cui agli artt. 2423 e 2435 bis del c.c. e ottemperare a tutti gli adempimenti per il deposito presso la CCIAA di competenza. Si consideri, poi, che, a differenza di quanto avviene per gli enti non commerciali, il reddito delle SSD a r.l. viene determinato in una unica categoria reddituale nella quale confluiscono proventi di qualsiasi fonte. [↑](#footnote-ref-211)
212. Vgs. art. 90, comma 18, lett. f), della legge 27 dicembre 2002, n. 289 e l’art. 7, comma 1, lett. f), del D.lgs. 28 febbraio 2021, n. 36. [↑](#footnote-ref-212)
213. Cfr. SAVIO E., Obblighi di rendicontazione delle associazioni sportive dilettantistiche: non solo bilancio, su Cooperative e enti non profit, n. 1 del 2024. [↑](#footnote-ref-213)
214. Col fine di supportare i professionisti e le associazioni sportive dilettantistiche la FNC e il CNDCEC hanno quindi deciso di elaborare degli schemi in grado di rappresentare un valido riferimento per soddisfare l’adempimento di legge garantendo la possibilità di scegliere, liberamente ed in base alle esigenze informative da soddisfare, tra un bilancio per competenza, ovvero un rendiconto per cassa. [↑](#footnote-ref-214)
215. Il “Modello Eas” deve essere inviato, in via telematica - direttamente dal contribuente interessato tramite Fisconline o Entratel, oppure tramite intermediari abilitati a Entratel - entro 60 giorni dalla data di costituzione degli enti. Il modello deve essere, inoltre, nuovamente presentato quando cambiano i dati precedentemente comunicati; la scadenza, in questa ipotesi, è il 31 marzo dell’anno successivo a quello in cui si è verificata la variazione. Infine, caso di perdita dei requisiti qualificanti (previsti dalla normativa tributaria e richiamati dall’articolo 30 del Dl n. 185/2008, il modello va ripresentato entro 60 giorni, compilando la sezione “Perdita dei requisiti”. [↑](#footnote-ref-215)
216. Cfr. Interrogazione parlamentare n. 5-09617 del 29 settembre 2016 e circolare dell’Agenzia delle Entrate n. 18/E del 1° agosto 2018. [↑](#footnote-ref-216)
217. Sulla possibilità di applicare l’esenzione IMU agli immobili delle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali si è pronunciata anche la giurisprudenza. In particolare, si vedano: i) Cass. civ. Sez. V Sent., 05-04-2019, n. 9614. Secondo tale pronuncia, in particolare, l’esenzione da ICI prevista dall’art. 7, comma 1, lett. i), del D.lgs. n. 504 del 1992 per le associazioni sportive dilettantistiche può essere estesa, in quanto alle stesse equiparate ai sensi dell'art. 90 della l. n. 289 del 2002, alle società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali senza scopo di lucro, salvo che, al di là della veste formale, queste ultime svolgano in concreto attività commerciale avente scopo lucrativo; ii) Cass. civ. Sez. V Ord., 17-09-2019, n. 23053, secondo cui in tema di ICI, l'art. 7, comma 1, lett. i) del D.lgs. 30 dicembre 1992 n. 504 deve essere letto in combinato disposto con l'art. 90 della L. 27 dicembre 2002 n. 289: in virtù di quest'ultima norma vi è stata una equiparazione delle società sportive dilettantistiche (SSD) alle associazioni sportive dilettantistiche (ASD), alle quali è riconosciuta l'esenzione Ici ex art. 7, comma 1, lett. i) del D.lgs. 30 dicembre 1992 n. 504; iii) Comm. trib. regionale Lombardia Milano Sez. VIII Sent., 08-08-2018, secondo cui l’esenzione dall'IMU non si applica solo ai soggetti indicati nell'art. 73 comma 1 lett. c) del TUIR ma anche alle società di capitali per effetto dell'espressa e inequivocabile estensione disposta dall'art. 90 della L. 289/2002 la quale ha stabilito che tutte le disposizioni tributarie validi per le associazioni sportive dilettantistiche si applichino anche alle società di capitali che svolgano attività sportiva purché non abbiano finalità di lucro. Il fatto che le norme sulle esenzioni siano di stretta interpretazione non vale ad infrangere il chiaro dettato estensivo della norma sopra evidenziata; iv) la sentenza n. 3576/2018 della CTR Lombardia che ha affermato che le società sportive a responsabilità limitata, che non abbiano fini di lucro, possono beneficiare dell’esenzione IMU di cui si discute e che, per avere diritto all’esenzione, le stesse non devono presentare alcuna richiesta in quanto tale condizione non è prevista a pena di nullità. In particolare, secondo detta pronuncia: “Le attività commerciali inserite nella struttura, peraltro pacificamente riconosciute dalla ricorrente appaiono di secondaria importanza anche se complementari rispetto ad una struttura sportiva di tale entità che necessariamente o quantomeno opportunamente richiede al suo interno una serie di esercizi commerciali in grado di soddisfare necessità accessorie del pubblico […]. Il Centro risulta, dai numeri delle frequenze documentate, utilizzato per lo più da scuole, il che non esclude che possa essere aperto anche ad un pubblico pagante, al fine di coprire i rilevanti costi”; v) la sentenza n. 1887/64/2015, depositata il 5 maggio 2015, della CTR Lombardia che ha esaminato il caso di un accertamento Ici riguardante un impianto natatorio costruito su un terreno in diritto di superficie detenuto da una società di capitali sportiva dilettantistica (di seguito SSD) costituita ai sensi dell’articolo 90 della legge 289/2002. Ribaltando le conclusioni cui era pervenuta la precedente CTP Brescia con la sentenza n. 34/2013, i giudici di secondo grado hanno invece riconosciuto l’esenzione Ici alla SSD nella considerazione che tale soggetto è del tutto analogo, sotto il profilo tributario, alle associazioni sportive dilettantistiche. [↑](#footnote-ref-217)
218. Sul punto assume rilievo la decisione n. 9461/2012 della Commissione europea n. 9461 del 19.12.2012, emessa per dirimere la questione sugli aiuti di Stato ravvisabili in termini di esenzione ICI ed IMU sugli immobili utilizzati da Enti non commerciali per fini specifici conseguentemente recepita internamente dal Dicastero di competenza all’interno dei Decreti attuativi e nei documenti di prassi così come si avrà modo di valutare in seguito. In tale decisione, in particolare, si chiarisce che, secondo una giurisprudenza costante, la nozione di impresa abbraccia qualsiasi entità che esercita un'attività economica, a prescindere dallo status giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento. La classificazione di un determinato soggetto come impresa dipende pertanto interamente dalla natura delle sue attività. Nel merito, la Commissione ha avallato la definizione del concetto di “modalità non commerciali” come definito dall’art. 1, comma 1, lett. p). del c.d. decreto Grilli, laddove è stato stabilito che le stesse non devono, conformemente al diritto dell’Unione europea, per loro natura, porsi in concorrenza con altri operatori del mercato che perseguono uno scopo di lucro, così garantendo in generale che l'attività non sia in concorrenza con altri operatori del mercato che perseguono uno scopo di lucro, caratteristica, questa, fondamentale per le attività non economiche. [↑](#footnote-ref-218)
219. In data 19 dicembre 2012 la Commissione ha adottato la decisione 2013/284/UE, relativa all'aiuto di Stato S.A. 20829 (C 26/2010, ex NN 43/2010 (ex c.p. 71/2006)), Regime riguardante l'esenzione dall'ICI per gli immobili utilizzati da enti non commerciali per fini specifici cui l'Italia ha dato esecuzione, avente quale unico destinatario la Repubblica italiana. Rilevano nella citata decisione i seguenti passaggi logici: "(99) La Commissione osserva che, secondo una giurisprudenza costante, la nozione di impresa abbraccia qualsiasi entità che esercita un'attività economica, a prescindere dallo status giuridico di detta entità e dalle sue modalità di finanziamento. La classificazione di un determinato soggetto come impresa dipende pertanto interamente dalla natura delle sue attività. Questo principio generale comporta tre importanti conseguenze, descritte in appresso. (100) In primo luogo, è ininfluente lo status che una legge nazionale specifica conferisce a un determinato soggetto. Ciò significa che la forma giuridica e organizzativa è irrilevante. Pertanto, anche un soggetto che in base alla normativa nazionale è classificato come un'associazione o una società sportiva può nondimeno essere considerato come un'impresa ai sensi dell'art. 107, paragrafo 1, del trattato. L'unico criterio rilevante al riguardo è se il soggetto interessato svolga o meno un'attività economica. (101) In secondo luogo, l'applicazione della normativa sugli aiuti di Stato non dipende dal fatto che un soggetto venga costituito per conseguire utili, poiché anche un ente senza fine di lucro può offrire beni e servizi sul mercato. (102) In terzo luogo, un soggetto è classificato come impresa sempre in relazione a un'attività specifica. Un soggetto che svolga attività a carattere sia economico che non economico è considerato un'impresa solo per quanto riguarda il primo tipo di attività". [↑](#footnote-ref-219)
220. Nella risoluzione n. 3/DF del 4 marzo 2013 è stato precisato che detti requisiti generali integrano quelli di carattere soggettivo già previsti dalla lett. i), comma 1, dell’art. 7 del D.lgs. n. 504 del 1992, la cui mancanza determina, quindi, la perdita del requisito di carattere soggettivo e di conseguenza quella del beneficio fiscale. [↑](#footnote-ref-220)
221. Sono previste, poi, delle riduzioni rapportate al numero dei giorni, se l’utilizzazione mista è effettuata limitatamente a specifici periodi dell'anno. [↑](#footnote-ref-221)
222. La Corte di Cassazione, con ordinanza n. 25621/2021 ha stabilito che l’esenzione sopra richiamata è applicabile anche alle associazioni sportive dilettantistiche (ASD) in quanto equiparabili alle società sportive dilettantistiche le quali, pur essendo costituite in forma di società di capitali, non perseguono scopi lucrativi analogamente ad una associazione. Infatti, secondo la Suprema Corte, non deve essere considerata attività commerciale quella svolta nei confronti degli associati e le quote da questi versate non possono dirsi volte a formare il reddito complessivo dell’ente. Ai fini della qualificazione non lucrativa dell’attività svolta deve tuttavia essere soddisfatto il requisito previsto dall’art. 148 TUIR, che impone la previsione di specifiche clausole (tra le quali quella del divieto di distribuzione dell’utile agli associati/soci) all’interno dell’atto costitutivo e dello statuto che, nel caso di specie, sono perfettamente rispettate. [↑](#footnote-ref-222)
223. Cfr. Cass. sentenze 29 novembre 2022, n. 35123; 21 dicembre 2022, n. 37385; 14 febbraio 2023, n. 4560. [↑](#footnote-ref-223)
224. Cfr, in tal senso, la circolare QB20200077587, datata 31.01.2020, di ROMA CAPITALE. [↑](#footnote-ref-224)
225. In tal senso, Cass., sent. 18.12.2019, n. 33577, sent. 26 luglio 2019, n. 20334, sent. 15 marzo 2019, n. 7418, ord. 5 settembre 2019, n. 22223 e ord. 25 marzo 2020, n. 7502. [↑](#footnote-ref-225)