CIRCOLARE N. 18/E

Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 1° agosto 2018

OGGETTO*: *Questioni fiscali di interesse delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche di cui all'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, emerse nell'ambito del Tavolo tecnico tra l'Agenzia delle entrate ed il Comitato Olimpico Nazionale Italiano.

INDICE

PREMESSA Pag. 5

1. LE ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE E LE SOCIETA' SPORTIVE DILETTANTISTICHE SENZA FINI DI LUCRO Pag. 6

2. QUALIFICAZIONE TRIBUTARIA DELLE ASSOCIAZIONI E DELLE SOCIETA' SPORTIVE DILETTANTISTICHE SENZA FINI DI LUCRO Pag. 8

3. IL REGIME FISCALE AGEVOLATO DI CUI ALLA LEGGE 16 DICEMBRE 1991, N. 398 Pag. 11

3.1 Regime IRES Pag. 11

3.2 Regime IVA Pag. 13

3.3 Esercizio dell'opzione Pag. 14

3.4 Decadenza Pag. 15

3.5 Esoneri ed adempimenti Pag. 16

3.6 La previsione agevolativa prevista dall'articolo 25, comma 2, della legge 13 maggio 1999, n. 133 Pag. 18

3.7 Calcolo del plafond di 400.000 euro Pag. 21

4. L'AGEVOLAZIONE DI CUI ALL'ARTICOLO 148, COMMA 3, DEL TUIR Pag. 26

5. EFFETTI DELLA RIFORMA DEL TERZO SETTORE SULL'APPLICABLITA' DEL REGIME FISCALE DI CUI ALLA LEGGE N. 398 DEL 1991 E DELL'AGEVOLAZIONE DI CUI ALL'ART. 148, COMMA 3, DEL TUIR Pag. 30

5.1 Effetti della riforma del Terzo settore sull'applicabilità del regime fiscale di cui alla legge n. 398 del 1991 Pag. 31

5.2 Effetti della riforma del Terzo settore sull'applicabilità

dell'agevolazione di cui all'articolo 148, comma 3, del TUIR Pag. 32

6. QUESTIONI CONNESSE ALL'APPLICAZIONE DEL REGIME FISCALE DI CUI ALLA LEGGE N. 398 DEL 1991 Pag. 34

6.1 Mancata comunicazione alla SIAE dell'opzione per il regime di cui alla legge n. 398 del 1991 Pag. 34

6.2 Connessione con gli scopi istituzionali dei proventi soggetti al regime di cui alla legge n. 398 del 1991 Pag. 35

6.3 Contributi erogati da enti pubblici Pag. 40

6.4 Tracciabilità dei pagamenti e dei versamenti Pag. 44

6.5 Decadenza dal regime di cui alla legge n. 398 del 1991 in caso di superamento del limite di proventi commerciali di euro 400.000 Pag. 46

6.6 Determinazione del reddito imponibile e dell'IVA in caso di decadenza dal regime di cui alla legge n. 398 del 1991 Pag. 47

6.7 Effetti della mancata tenuta del modello previsto dal decreto del Ministro delle finanze 11 febbraio 1997 sulla fruibilità del regime fiscale di cui alla legge n. 398 del 1991 Pag. 49

6.8 Effetti della mancata tenuta del rendiconto previsto per le raccolte pubbliche di fondi Pag. 50

6.9 Certificazione dei corrispettivi per assistere alle manifestazioni sportive dilettantistiche Pag. 52

6.10 Applicabilità del regime di cui alla legge n. 398 del 1991 alle Federazioni Sportive Nazionali ed alle Discipline Sportive Associate Pag. 55

7. QUESTIONI CONNESSE ALL'APPLICAZIONE DELL'ARTICOLO 148, COMMA 3, DEL TUIR Pag. 56

7.1 Regime fiscale delle prestazioni rese ai tesserati delle Federazioni Sportive Nazionali, degli Enti di Promozione Sportiva e delle Discipline Sportive Associate Pag. 56

7.2 Obbligo di devoluzione del patrimonio Pag. 58

7.3 Democraticità del rapporto associativo Pag. 62

7.4 Violazioni degli obblighi statutari concernenti la democraticità del rapporto associativo Pag. 64

7.5 ***Quote ricevute dall'associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro per garantire la custodia delle attrezzature e dei beni ed il ricovero degli animali utilizzati nella pratica sportiva dilettantistica*** Pag. 66

7.6 ***Promozione della pratica dell'attività sportiva dilettantistica*** Pag. 68

7.7 ***Conseguenze in caso di tardiva presentazione del Modello EAS*** Pag. 69

7.8 ***Trattamento fiscale della cessione, da parte di associazioni e società sportive dilettantistiche senza fini di lucro, dei diritti alla prestazione sportiva dell'atleta*** Pag. 70

7.9 ***Trattamento fiscale della cessione, da parte di associazioni e società sportive dilettantistiche senza fini di lucro, di diritti alla partecipazione al campionato*** Pag. 72

7.10 ***Quantificazione dell'IVA in sede di accertamento in caso di riqualificazione come commerciale dell'attività svolta dall'associazione sportiva dilettantistica in favore degli associati*** Pag. 73

8. ***ESENZIONE DALL'IMPOSTA DI BOLLO*** Pag. 75

PREMESSA

Nell'ambito del Tavolo tecnico tra l'Agenzia delle entrate ed il Comitato Olimpico Nazionale Italiano (CONI) sono state approfondite alcune problematiche fiscali, sulle quali si forniscono chiarimenti con la presente circolare, riguardanti le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro di cui all'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289[1].

In particolare, viene fornita risposta ad alcuni profili riguardanti l'applicazione del regime fiscale recato dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398, per il quale possono optare le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro che, nel corso del periodo d'imposta precedente, hanno conseguito proventi derivanti da attività commerciale per un importo non superiore a 400.000 euro. Tale regime agevolativo prevede modalità di determinazione forfetaria del reddito imponibile e dell'IVA nonché previsioni di favore in materia di adempimenti contabili, di certificazione dei corrispettivi e dichiarativi.

Sono affrontate, altresì – in risposta ad ulteriori specifici quesiti – alcune questioni concernenti l'applicazione, in favore delle medesime associazioni e società sportive dilettantistiche senza fini di lucro, del beneficio fiscale previsto dall'articolo 148, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, relativo all'esclusione da imposizione, ai fini delle imposte sui redditi, delle attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti dei soci e di altre categorie di soggetti normativamente individuati.

Viene, inoltre, fornita risposta in relazione alla previsione agevolativa in materia di imposta di bollo per taluni organismi sportivi.

Le risposte fornite nella presente circolare in ordine alle tematiche sopra citate sono

[1] Nella presente circolare non vengono trattati gli aspetti di carattere fiscale relativi alla disciplina delle società sportive dilettantistiche lucrative, introdotta dall'articolo 1, commi 353 e seguenti, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, atteso che di tale disciplina è stata prevista l'abrogazione dall'articolo 13 del decreto-legge 12 luglio 2018, n. 87, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 161 del 13 luglio 2018.

precedute da una ricognizione delle previsioni agevolative concernenti il regime tributario delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche senza fini di lucro, anche sulla base dei chiarimenti forniti sinora in precedenti documenti di prassi dall'Amministrazione finanziaria in ordine alle predette tematiche.

1. LE ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE E LE SOCIETA' SPORTIVE DILETTANTISTICHE SENZA FINI DI LUCRO

La disciplina giuridica relativa agli aspetti di carattere extra-tributario delle associazioni sportive dilettantistiche e delle società sportive dilettantistiche senza fini di lucro è recata dall'articolo 90 della legge n. 289 del 2002.

Le disposizioni di detto articolo assumono particolare rilievo poiché individuano nelle associazioni sportive dilettantistiche (con o senza personalità giuridica) e nelle società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali senza fine di lucro le tipologie soggettive di enti non lucrativi operanti nel settore dello sport dilettantistico, indicando dettagliatamente i requisiti necessari per l'appartenenza a tali tipologie soggettive.

In particolare, il comma 17 dell'articolo 90 della legge n. 289 del 2002 stabilisce che le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro devono indicare nella denominazione sociale la finalità sportiva e la ragione o la denominazione sociale dilettantistica e che possono assumere una delle seguenti forme:

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

b) associazione sportiva con personalità giuridica di diritto privato ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361;

c) società sportiva di capitali o cooperativa costituita secondo le disposizioni vigenti, ad eccezione di quelle che prevedono le finalità di lucro.

Il successivo comma 18 dell'articolo 90 della legge n. 289 del 2002 dispone che le

associazioni e le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro si costituiscono con atto scritto nel quale deve, tra l'altro, essere indicata la sede legale e che nello statuto devono essere espressamente previsti:

"*a) la denominazione;*

b) l'oggetto sociale con riferimento all'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica;

c) l'attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione;

d) l'assenza di fini di lucro e la previsione che i proventi delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi fra gli associati, anche in forme indirette;

e) le norme sull'ordinamento interno ispirato a principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell'elettività delle cariche sociali, fatte salve le società sportive dilettantistiche che assumono la forma di società di capitali o cooperative per le quali si applicano le disposizioni del codice civile;

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

g) le modalità di scioglimento dell'associazione;

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

Alle tipologie soggettive di enti sportivi dilettantistici disciplinate dal citato articolo 90 si applicano i benefici fiscali previsti dalla vigente normativa per le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro.

Le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro, in possesso dei requisiti previsti, possono essere iscritte nell'apposito Registro istituito presso il CONI.

A tale riguardo, l'articolo 7 del decreto-legge 28 maggio 2004, n. 136, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 luglio 2004, n. 186, confermando il CONI quale unico organismo certificatore della effettiva attività sportiva svolta dalle società e

dalle associazioni sportive dilettantistiche, stabilisce espressamente che le disposizioni fiscali previste per le associazioni e le società sportive dilettantistiche di cui all'articolo 90 della legge n. 289 del 2002, si applicano alle associazioni ed alle società sportive dilettantistiche senza fini di lucro che sono in possesso del riconoscimento ai fini sportivi rilasciato dal CONI, quale garante dell'unicità dell'ordinamento sportivo nazionale.

A tale riguardo, in base a quanto previsto dalla stesso decreto-legge n. 136 del 2004, il CONI trasmette annualmente all'Agenzia delle entrate l'elenco delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche riconosciute ai fini sportivi.

A tal proposito deve essere evidenziato che le nuove regole di funzionamento del Registro, approvate dal Consiglio Nazionale del CONI in data 18 luglio 2017, sono maggiormente funzionali sia al ruolo di certificatore attribuito al CONI dal legislatore, sia alla necessità di una verifica circa il rispetto degli adempimenti formali e sostanziali richiesti dalla norma per consentire alle associazioni e società sportive dilettantistiche di usufruire delle agevolazioni fiscali.

In particolare la previsione di inserire all'interno del Registro, a partire dal 2019, le attività sportive, formative e didattiche svolte dalle associazioni e società sportive dilettantistiche, sotto l'egida degli Organismi affilianti, assolve, per l'Amministrazione finanziaria, una importante funzione ricognitiva degli enti sportivi dilettantistici ed è, quindi, particolarmente utile anche ai fini della selezione delle attività di controllo in merito alla spettanza dei benefici fiscali per essi previsti.

2. QUALIFICAZIONE TRIBUTARIA DELLE ASSOCIAZIONI E DELLE SOCIETA' SPORTIVE DILETTANTISTICHE SENZA FINI DI LUCRO

La qualificazione tributaria delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche di cui all'articolo 90 della legge n. 289 del 2002 va distintamente esaminata per ciascuna di tali categorie di enti sportivi dilettantistici non lucrativi.

Le associazioni sportive dilettantistiche rientrano nella categoria degli enti diversi

dalle società.

Tali associazioni, qualora si caratterizzino per lo svolgimento in via esclusiva o principale di attività non commerciale, sono riconducibili, quali soggetti passivi IRES, tra gli enti non commerciali di cui all'articolo 73, comma 1, lettera c) del TUIR.

Inoltre, le norme sulla perdita della qualifica di ente non commerciale stabilite dall'articolo 149, commi 1 e 2, del TUIR, per esplicita previsione contenuta nel comma 4 dello stesso articolo 149 del citato testo unico, non si applicano alle associazioni sportive dilettantistiche.

In sostanza, le associazioni sportive dilettantistiche non perdono la qualifica di enti non commerciali ai sensi dell'articolo 149 del TUIR.

Per le associazioni sportive dilettantistiche valgono, comunque, ai fini dell'individuazione della soggettività fiscale nonché del possesso e del mantenimento della qualifica di ente non commerciale, i criteri qualificatori dettati, in via generale, dall'articolo 73 del TUIR.

Per quanto riguarda, invece, le società sportive dilettantistiche di cui all'articolo 90 della legge n. 289 del 2002, le stesse, ancorché non perseguano scopo di lucro, mantengono, dal punto di vista fiscale, la natura commerciale e sono riconducibili, in quanto società di capitali, nell'ambito dei soggetti passivi IRES di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a) del TUIR. L'assenza del fine di lucro non incide, pertanto, sulla qualificazione tributaria delle società sportive dilettantistiche di cui all'articolo 90 della legge n. 289 del 2002.

Il reddito delle società sportive dilettantistiche senza fini di lucro è, quindi, determinato, in via di principio, secondo le disposizioni del Titolo II, Capo II, del TUIR relative alle società ed agli enti commerciali.

Nei confronti delle società sportive dilettantistiche senza fini di lucro non possono, conseguentemente, trovare applicazione le disposizioni relative agli enti non commerciali, recate dagli articoli 143 e seguenti del TUIR, fatte salve le specifiche

eccezioni di seguito illustrate.

Si precisa, infatti, che, in forza dell'articolo 90, comma 1, della legge n. 289 del 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*".

Da ciò consegue che può trovare applicazione, nei confronti delle società sportive dilettantistiche senza fini di lucro, oltre al regime fiscale previsto dalla legge n. 398 del 1991 anche, in via eccezionale, la disposizione contenuta nell'articolo 148, comma 3, del TUIR che prevede – come accennato in premessa e come più dettagliatamente verrà illustrato nel successivo paragrafo 4. – per talune categorie di enti non commerciali associativi, tra cui le associazioni sportive dilettantistiche, l'esclusione da IRES delle attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti dei soci e di altre categorie di soggetti normativamente individuati[2].

Alle società sportive dilettantistiche senza fini di lucro non si applicano, invece, le disposizioni recate dall'articolo 149 del TUIR che, come visto, esclude le associazioni sportive dilettantistiche dall'applicazione delle previsioni in merito alla perdita della qualifica di ente non commerciale recate dallo stesso articolo 149 del citato testo unico. Le società sportive dilettantistiche di cui all'articolo 90 della legge n. 289 del 2002, infatti, come sopra esposto, ancorché non perseguano scopo di lucro, assumono, dal punto di vista della soggettività fiscale, natura commerciale e sono riconducibili nell'ambito dei soggetti passivi IRES di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a) del TUIR.

Si esaminano di seguito gli aspetti principali concernenti le previsioni agevolative – applicabili in favore delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche senza

[2] Cfr. circolare 21/E del 22 aprile 2003; risoluzione n. 38/E del 17 maggio 2010.

scopo di lucro – correlate al regime fiscale di cui alla legge n. 398 del 1991 e all'articolo 148, comma 3, del TUIR.

3. IL REGIME FISCALE AGEVOLATO DI CUI ALLA LEGGE 16 DICEMBRE 1991, N. 398

Come accennato in Premessa, il regime fiscale agevolativo recato dalla legge n. 398 del 1991 prevede modalità di determinazione forfetaria del reddito imponibile e dell'IVA nonché previsioni di favore in materia di adempimenti contabili, di certificazione dei corrispettivi e dichiarativi.

Per tale regime possono optare, alle condizioni normativamente stabilite, sia le associazioni sportive dilettantistiche che le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro di cui all'articolo 90 della legge n. 289 del 2002.

3.1 Regime IRES

In forza dell'articolo 2, comma 5, della legge n. 398 del 1991 il reddito imponibile delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche senza fini di lucro che hanno optato per il regime agevolativo previsto dalla stessa legge n. 398, viene determinato applicando all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività nella misura del 3 per cento, ed aggiungendo l'intero importo delle plusvalenze patrimoniali.

Con riferimento alle società sportive dilettantistiche senza fini di lucro, ai fini della determinazione del reddito imponibile secondo la normativa prevista dalla legge n. 398 del 1991, si deve tener conto (come chiarito nel precedente paragrafo 2.) della qualificazione delle stesse società quali soggetti passivi IRES ai sensi dell'articolo 73, comma 1, lettera a) del TUIR, per i quali tutti i redditi, da qualsiasi fonte provengono, costituiscono reddito d'impresa.

Pertanto, le società sportive dilettantistiche di cui all'articolo 90 della legge n. 289 del 2002 devono applicare il coefficiente di redditività del 3 per cento su tutti i

proventi e componenti positivi che concorrono a formare il reddito complessivo ai sensi dell'articolo 81 del TUIR, escluse le plusvalenze patrimoniali. Al reddito così determinato si aggiunge l'intero importo delle plusvalenze patrimoniali.

Per le associazioni sportive dilettantistiche che siano in possesso della qualifica di enti non commerciali, invece, il reddito complessivo, ai sensi dell'articolo 143, comma 1, del TUIR, è formato dalla somma dei redditi fondiari, di capitale, di impresa e diversi. Pertanto, per tali associazioni sportive dilettantistiche, ai fini del calcolo del reddito complessivo, occorrerà distintamente determinare le varie categorie reddituali e conseguentemente, nel caso di opzione per il regime di cui alla legge n. 398 del 1991, al reddito d'impresa – calcolato applicando il coefficiente di redditività del 3 per cento ai proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali ed aggiungendo a tale importo forfetizzato le plusvalenze patrimoniali – andranno sommati i redditi fondiari, di capitale e diversi determinati in base alle previsioni recate dagli articoli 143 e seguenti del TUIR.

Sia per le associazioni sportive dilettantistiche che per le società sportive dilettantistiche con opzione per il regime di cui alla legge n. 398 del 1991 sono esclusi dall'ammontare dei proventi da assoggettare al coefficiente di redditività quelli che, per espressa disposizione di legge, non concorrono alla formazione del reddito, quali i proventi indicati nel comma 2, lettere a) e b) dell'articolo 25 della legge 13 maggio 1999, n. 133, nel limite annuo complessivo normativamente individuato (si rinvia in proposito a quanto si dirà nel successivo paragrafo 3.6).

Si precisa, altresì, che, ai sensi dell'articolo 3 della legge n. 398 del 1991, non concorre alla determinazione del reddito delle associazioni sportive dilettantistiche e delle società sportive dilettantistiche senza fine di lucro, il premio di addestramento e di formazione tecnica di cui all'articolo 6 della legge 23 marzo 1981, n. 91[3].

[3] Ai sensi dell'articolo 6, comma 1, della legge n. 91 del 1981, come sostituito dall'articolo 1 del decreto-legge 20 settembre 1996, n. 485, convertito, con modificazioni, dalla legge 18 novembre 1996, n. 586, "*Nel caso di primo contratto deve essere stabilito dalle Federazioni sportive nazionali un premio di addestramento*

Si ricorda, infine, che, sia per le associazioni che per le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro, i corrispettivi di cui all'articolo 148, comma 3, del TUIR non sono rilevanti ai fini delle IRES (vedi quanto anticipato al precedente paragrafo 2. e quanto verrà precisato nel successivo paragrafo 4.).

3.2 Regime IVA

In forza dell'articolo 9, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 30 dicembre 1999, n. 544, le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro che optano per il regime agevolativo di cui alla legge n. 398 del 1991 applicano "*per tutti i proventi conseguiti nell'esercizio delle attività commerciali, connesse agli scopi istituzionali*" le disposizioni previste dall'articolo 74, sesto comma , del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Pertanto, per gli anzidetti soggetti, lo speciale regime disciplinato da quest'ultimo articolo per le attività di intrattenimento di cui alla Tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640, trova applicazione anche per quei proventi percepiti in relazione ad attività non soggette all'imposta sugli intrattenimenti.

L'articolo 74, sesto comma, prevede che, agli effetti della determinazione dell'IVA, la detrazione di cui all'articolo 19 del DPR n. 633 del 1972 è forfettizzata con l'applicazione di una detrazione, in via generale, pari al 50 per cento dell'imposta

---

e formazione tecnica in favore della società od associazione sportiva presso la quale l'atleta ha svolto la sua ultima attività dilettantistica o giovanile".

Per quanto riguarda, in particolare, il settore calcistico, ai sensi dell'articolo 96, comma 1, delle Norme organizzative interne della Federazione Italiana Giuoco Calcio (NOIF) «*Le società che richiedono per la prima volta il tesseramento come "giovane di serie", "giovane dilettante" o "non professionista" di calciatori che nella precedente stagione sportiva siano stati tesserati come "giovani", con vincolo annuale, sono tenute a versare alla o alle società per le quali il calciatore è stato precedentemente tesserato un "premio di preparazione" sulla base di un parametro – raddoppiato in caso di tesseramento per società delle Leghe Professionistiche - aggiornato al termine di ogni stagione sportiva in base agli indici ISTAT per il costo della vita, salvo diverse determinazioni del Consiglio Federale e per i coefficienti (...) indicati*» nell'ambito dello stesso art. 96 delle NOIF.

relativa alle operazioni imponibili[4].

La medesima disposizione prevede, inoltre, una specifica percentuale di detrazione forfettizzata per le cessioni o le concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica, per le quali la detrazione compete in misura pari ad un terzo dell'imposta relativa alle operazioni stesse.

3.3 Esercizio dell'opzione

Possono optare per l'applicazione del regime di cui alla legge n. 398 del 1991 le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro che, nel corso del periodo d'imposta precedente, hanno conseguito proventi derivanti da attività commerciale per un importo non superiore a 400.000 euro[5].

L'opzione per il regime fiscale di cui alla legge n. 398 del 1991, validamente esercitata con comportamento concludente ai sensi dell'articolo 1 del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442[6], deve essere comunicata, ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del DPR n. 544 del 1999, alla Società Italiana degli

---

[4] L'articolo 29 del decreto legislativo 21 novembre 2014, n. 175 (c.d. decreto Semplificazioni) ha modificato la disciplina della detrazione IVA relativa alle prestazioni di sponsorizzazione prevista nell'ambito del regime forfetario dell'articolo 74, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972.
In particolare, il decreto Semplificazioni ha eliminato la previsione di una specifica percentuale (pari al 10 per cento) per la detrazione forfetizzata dell'IVA relativa alle prestazioni di sponsorizzazione, riconducendo tali prestazioni di sponsorizzazione nella regola generale della forfetizzazione della detrazione IVA nella misura del 50 per cento, già applicabile alle prestazioni di pubblicità.
In sostanza, per le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro con opzione per il regime di cui alla legge n. 398 del 1991 – ai fini dell'applicazione del regime forfetario IVA di cui all'articolo 74, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972 – la distinzione tra le prestazioni di pubblicità e quelle di sponsorizzazione non è più necessaria, in quanto la percentuale di detrazione forfettizzata per le prestazioni di sponsorizzazione è stata uniformata nella misura del 50 per cento, già applicabile per prestazioni di pubblicità.
La nuova regola si applica alle prestazioni di sponsorizzazione effettuate a partire dalla data di entrata in vigore del decreto Semplificazioni, vale a dire alle prestazioni di sponsorizzazione effettuate a partire dal 13 dicembre 2014, anche se relative a contratti stipulati in data precedente. Il momento di effettuazione delle prestazioni di sponsorizzazione deve, ovviamente, individuarsi con i criteri dettati dall'articolo 6 del DPR n. 633 del 1972 e, pertanto, a prescindere dalla data di sottoscrizione dei contratti di sponsorizzazione, rileva il momento del pagamento del corrispettivo o, se anteriore, quello di fatturazione delle prestazioni di sponsorizzazione (cfr. circolare n. 6/E del 19 febbraio 2015, par. 5.1 e circolare 31/E del 30 dicembre 2014, par. 20).

[5] Tale importo, in precedenza fissato in 250.000 euro, è stato elevato a 400.000 euro dall'articolo 1, comma 50, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 1° gennaio 2017.

Autori ed Editori (SIAE), competente in relazione al domicilio fiscale dell'associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro, prima dell'inizio dell'anno solare per il quale si intende fruire del regime agevolativo, con effetto dall'inizio di detto anno, ed all'Agenzia delle entrate ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del DPR n. 442 del 1997.

Le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro che hanno scelto di avvalersi del regime di cui alla legge n. 398 del 1991, in quanto esonerate – come di seguito si dirà nel paragrafo 3.5 – dall'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale IVA in base a quanto previsto da detto regime, devono effettuare la comunicazione all'Agenzia delle entrate con le stesse modalità ed i termini previsti per la presentazione della dichiarazione dei redditi utilizzando la specifica modulistica relativa alla dichiarazione annuale IVA (nello specifico, barrando l'apposita casella del Quadro VO della dichiarazione IVA) da allegare alla dichiarazione dei redditi[7].

Ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del DPR n. 544 del 1999, l'opzione ha effetto fino a quando non è revocata con le stesse modalità ed è vincolante per un quinquennio.

3.4 Decadenza

Ai sensi dell'articolo 1, comma 2, della legge n. 398 del 1991, nei confronti dei soggetti che hanno esercitato l'opzione per il regime di cui alla legge n. 398 del 1991, e che nel corso del periodo d'imposta hanno superato il limite di proventi commerciali di 400.000 euro, il predetto regime agevolativo previsto dalla stessa legge n. 398 del 1991 cessa di applicarsi con effetto dal mese successivo a quello in cui il limite è superato.

L'anzidetta norma prevede, in sostanza, la cessazione dell'applicabilità delle disposizioni recate dalla stessa legge n. 398 del 1991 in capo ai soggetti che durante

---

[6] Cfr. circolare n. 21/E del 2003, par. 4.2.

[7] V. articolo 9, comma 2, del DPR n. 544 del 1999; cfr. circolare n. 21/E del 2003, par. 4.2, cit.

il periodo d'imposta abbiano conseguito proventi per un importo superiore a 400.000 euro, con effetto dal mese successivo a quello in cui detto limite è superato, senza distinguere, a tal fine, fra il regime agevolativo IVA e quello delle imposte sui redditi.

Da ciò consegue, con riguardo sia all'IVA sia alle imposte sui redditi, che il venir meno durante il periodo d'imposta dei requisiti necessari per l'applicazione dei regimi agevolativi recati dalla legge n. 398 del 1991 determina l'applicazione del tributo con le modalità ordinarie dal mese successivo a quello in cui sono cessati i menzionati requisiti.

Pertanto, qualora l'associazione o la società sportiva dilettantistica senza fini di lucro consegua nel periodo d'imposta proventi per l'esercizio di attività commerciali superiori a 400.000 euro, si determinano sia ai fini IVA sia ai fini delle imposte sui redditi, due distinti periodi soggetti a differenti regimi tributari:

1) dall'inizio del periodo d'imposta fino al mese in cui è avvenuto il superamento del limite dei 400.000 euro, il reddito imponibile sarà determinato, l'IVA sarà applicata e gli adempimenti fiscali saranno posti in essere secondo il regime agevolativo recato dalla legge n. 398 del 1991;

2) dal mese successivo all'avvenuto superamento del predetto limite, fino alla fine del periodo d'imposta, si applicherà il regime tributario ordinario sia con riferimento alla determinazione dell'imposta che ai fini degli adempimenti fiscali[8].

3.5 Esoneri ed adempimenti

Sotto il profilo degli obblighi contabili, di certificazione dei corrispettivi e di dichiarazione, le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro che hanno optato per le disposizioni recate dalla legge n. 398 del 1991 sono esonerate, agli effetti fiscali:

[8] Cfr. risoluzione 123/E del 7 novembre 2006.

- dagli obblighi di tenuta delle scritture contabili prescritte dagli articoli 14 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 (v. articolo 2, comma 1, della stessa legge n. 398 del 1991)[9];
- dagli obblighi di cui al titolo II del DPR n. 633 del 1972 (v. articolo 2, comma 1, della stessa legge n. 398 del 1991) e, in particolare, dall'obbligo di fatturazione (tranne che per le prestazioni di sponsorizzazione, per le cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica e per le prestazioni pubblicitarie) e di registrazione (v. articolo 74, sesto comma, del DPR n. 633);
- dall'obbligo di certificazione mediante scontrini fiscali e ricevute fiscali (v. articolo 2, comma 1, lett. *hh*) del decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 696);
- dall'obbligo di dichiarazione ai fini IVA (v. articolo 74, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972);

Per le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro che hanno optato per le disposizioni della legge n. 398 del 1991 sono previsti dall'articolo 9, comma 3, del DPR n. 544 del i seguenti adempimenti:

- conservare e numerare progressivamente le fatture di acquisto;
- annotare, anche con una 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 decreto del Ministro delle finanze 11 febbraio 1997, opportunamente integrato;
- effettuare il versamento trimestrale dell'IVA entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento, con le modalità e nei termini previsti dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241;

[9] Le società sportive dilettantistiche di cui all'articolo 90 della legge n. 289 del 2002 restano obbligate, sotto il

- annotare distintamente nel modello di cui al DM 11 febbraio 1997, i proventi di cui all'articolo 25, comma 2, della legge n. 133 del 1999, che non costituiscono reddito imponibile, le plusvalenze patrimoniali, nonché le operazioni intracomunitarie ai sensi dell'articolo 47 del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427.

Inoltre, ai sensi dell'articolo 25, comma 5, della legge n. 133 del 1999, i pagamenti a favore di associazioni e società sportive dilettantistiche senza fini di lucro che hanno optato per il regime di cui alla legge n. 398 del 1991 e i versamenti da queste effettuati sono eseguiti, se di importo pari o superiore a 1.000 euro, tramite conti correnti bancari o postali a loro intestati ovvero secondo altre modalità idonee a consentire all'amministrazione finanziaria lo svolgimento di efficaci controlli[10].

Si precisa che, a decorrere dal 1° gennaio 2016, a seguito delle modifiche apportate all'articolo 25, comma 5, della legge n. 133 del 1999 dall'articolo 19, comma 1, del decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 158, la violazione dell'obbligo di tracciabilità in argomento non comporta più la decadenza dal regime agevolativo di cui alla legge n. 398 del 1991 ma unicamente l'irrogazione della sanzione prevista dall'articolo 11 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

3.6 La previsione agevolativa prevista dall'articolo 25, comma 2, della legge 13 maggio 1999, n. 133

In base alla previsione agevolativa stabilita dall'articolo 25, comma 2, lettere a) e b), della legge n. 133 del 1999, non concorrono alla formazione del reddito imponibile delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro che hanno optato per il regime di favore di cui alla legge n. 398 del 1991, per un numero di eventi complessivamente non superiore a due per anno e per un importo

---

profilo civilistico, alla tenuta delle scritture contabili previste dal codice civile.

complessivamente non superiore a 51.645,69 euro[11]:

a) i proventi realizzati "*nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali*";
b) i proventi realizzati per il tramite della raccolta pubblica di fondi effettuata in conformità all'articolo 143, comma 3, lettera a) del TUIR[12] (raccolta pubblica di fondi effettuata in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione).

Tale previsione agevolativa è applicabile anche alle società sportive dilettantistiche senza fini di lucro ai sensi dell'articolo 90, comma 1, della legge n. 289 del 2002[13].

Fermo restando l'adempimento degli altri obblighi contabili normativamente previsti, per i proventi delle attività commerciali "*connesse agli scopi istituzionali*" ed i proventi delle raccolte pubbliche di fondi, previsti dall'articolo 25, comma 2, della legge n. 133 del 1999, sussiste uno specifico obbligo di rendicontazione.

Tale obbligo – che trova fondamento, a livello sistematico, nella previsione di carattere generale recata dall'articolo 20, secondo comma, del DPR n. 600 del 1973[14] – si sostanzia nella redazione, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale, di un apposito e separato rendiconto, tenuto e conservato ai sensi dell'articolo 22 del DPR n. 600 del 1973, nel quale vanno riportate, in modo chiaro e trasparente, anche a mezzo di una relazione illustrativa, le entrate e le spese afferenti ciascuno degli eventi realizzati.

Ai fini della riconducibilità nell'ambito applicativo della previsione agevolativa di

---

[10] Il limite è stato elevato da euro 516,46 a euro 1.000,00 dall'articolo 1, comma 713, della legge del 23 dicembre 2014, n. 190, con decorrenza dal 1° gennaio 2015.
[11] Importo fissato dal decreto del 10 novembre 1999 del Ministro delle finanze di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica e il Ministro per i beni e le attività culturali.
[12] Già articolo 108, comma 2-bis), lettera a) del TUIR.
[13] Cfr. circolare n. 21/E del 2003, par. 3.1.1.
[14] L'articolo 20, secondo comma, del DPR n. 600 del 1973 prevede, per gli enti non commerciali, la redazione, oltre che di un rendiconto annuale economico e finanziario, anche di uno specifico rendiconto in relazione alle raccolte pubbliche di fondi effettuate occasionalmente in concomitanza di ricorrenze, celebrazioni e campagne di sensibilizzazione (cfr. circolare n. 124 del 1998; risoluzione 126/E del 16 dicembre 2011).

cui all'articolo 25, comma 2, della legge n. 133 del 1999 è necessario che le attività commerciali siano strutturalmente funzionali alla manifestazione sportiva dilettantistica e vengano rese in concomitanza con lo svolgimento della manifestazione stessa.

A titolo esemplificativo possono annoverarsi fra gli anzidetti proventi quelli derivanti dalla somministrazione di alimenti e bevande in occasione dell'evento sportivo, dalla vendita di materiali sportivi, di gadget pubblicitari, dalle sponsorizzazioni, dalle cene sociali, dalle lotterie, ecc.[15].

Le raccolte di fondi possono realizzarsi anche attraverso la vendita di beni e servizi resi a fronte di offerte non commisurate al valore del bene venduto o del servizio prestato[16].

Si evidenzia che la previsione agevolativa di cui all'articolo 25, comma 2, della legge n. 133 del 1999, relativa ai proventi realizzati da associazioni sportive e società sportive dilettantistiche senza fini di lucro con opzione per il regime di cui alla legge n. 398 del 1991 nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali, opera solo agli effetti dell'IRES e non dell'IVA.

Per quanto riguarda il trattamento tributario ai fini IVA degli eventi realizzati nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali ai sensi dell'articolo 25, comma 2, della legge n. 133 del 1999 occorre tenere in considerazione quanto affermato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea. Secondo la Corte di Giustizia, in base alle previsioni della normativa dell'UE in materia di IVA – recata dalla direttiva CE del Consiglio 28 novembre 2006, n. 112 ("Direttiva IVA") – un soggetto, già avente la qualifica di soggetto passivo ai fini IVA per talune sue attività economiche, deve essere considerato come soggetto passivo, sempre ai fini IVA, per qualsiasi altra attività esercitata in modo occasionale che si sostanzi nella cessione di beni o nella

[15] Cfr. circolare n. 43/E dell'8 marzo 2000.
[16] Cfr. circolare n. 43/E del 2000, cit.

prestazione di servizi[17].

Dai principi chiariti dalla Corte di giustizia comunitaria sopra richiamati consegue, relativamente al trattamento tributario ai fini IVA degli eventi realizzati nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali ai sensi dell'articolo 25, comma 2, della legge n. 133 del 1999, che tali eventi:

- per le associazioni sportive dilettantistiche costituiscono comunque operazioni rilevanti agli effetti dell'IVA atteso che l'esercizio dell'opzione per il regime di cui alla legge n. 398 del 1991 (cui è condizionata la fruibilità dell'agevolazione ai fini IRES di cui all'articolo 25, comma 2, della legge n. 133 del 1999) presuppone lo svolgimento già di attività qualificabili come commerciali e, quindi, la soggettività passiva dell'ente;
- per le società sportive dilettantistiche di cui all'articolo 90 della legge n. 289 del 2002 costituiscono comunque operazioni rilevanti agli effetti dell'IVA avendo le stesse società, dal punto di vista fiscale, la natura commerciale[18] ed essendo, pertanto, già soggetti passivi IVA.

3.7 Calcolo del plafond di 400.000 euro

Come accennato nel precedente paragrafo 3.3, possono optare per l'applicazione del regime di cui alla legge n. 398 del 1991 le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro che, nel corso del periodo d'imposta precedente, hanno conseguito proventi derivanti da attività commerciale per un importo non superiore a 400.000 euro.

In sostanza, ai fini dell'opzione per l'applicazione del regime agevolativo della

[17] Cfr. sentenza 13 giugno 2013, Causa C-62/12 nella quale è stato affermato che sebbene da una lettura a contrario della normativa recata dalla Direttiva IVA, si possa evincere che un soggetto che effettua solo occasionalmente un'operazione generalmente svolta da un produttore, da un commerciante o da un prestatore di servizi non deve, in linea di principio, essere considerato un soggetto passivo agli effetti dell'IVA, ciò non implica, tuttavia, che un soggetto passivo, operante in un certo ambito di attività, che effettui in modo occasionale un'operazione relativa ad un altro ambito di attività non sia debitore dell'IVA su tale operazione.

[18] Come precisato al paragrafo 2.

legge n. 398 del 1991, le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro devono aver conseguito nel periodo d'imposta precedente proventi commerciali non superiori a 400.000 euro. Tale criterio vale sia per le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, sia per quelle con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare. Il periodo d'imposta da prendere come riferimento ai fini del computo del limite di proventi sopra citato sarà quello proprio dell'associazione o società sportiva dilettantistica senza scopo di lucro.

Per i soggetti di nuova costituzione l'opzione per il regime di cui alla legge n. 398 del 1991 può essere esercitata qualora detti soggetti ritengano di conseguire nel medesimo periodo d'imposta proventi di natura commerciale per un ammontare non superiore a 400.000 euro[19].

Per quanto riguarda i soggetti di nuova costituzione, con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, nel caso in cui il primo periodo di gestione dell'ente risulti inferiore all'anno solare, il limite di importo cui far riferimento si determina a stima rapportandolo al detto periodo computato a giorni.

Relativamente all'individuazione delle entrate da computare nel plafond di proventi commerciali ai fini dell'accesso al regime di cui alla legge n. 398 del 1991, già in sede di prima applicazione delle disposizioni di cui alla stessa legge n. 398, l'Amministrazione finanziaria ha precisato che nel plafond previsto per la fruizione del regime fiscale di cui trattasi trovano collocazione tutti i proventi costituenti ricavi di cui all'articolo 85 del TUIR[20] nonché le eventuali sopravvenienze attive di cui al successivo articolo 88 del medesimo testo unico[21], relative alle attività commerciali esercitate[22].

---

[19] Cfr. risoluzione 63/E del 16 maggio 2006.
[20] Già articolo 53 del TUIR.
[21] Già articolo 55 del TUIR.
[22] Cfr. circolare n. 1 dell'11 febbraio 1992.

La stessa Amministrazione finanziaria ha precisato, invece, relativamente ad altre tipologie di proventi non concorrenti alla determinazione del reddito imponibile, che gli stessi proventi non vanno computati nel calcolo del plafond ai fini dell'applicazione del regime di favore di cui alla legge 398 del 1991.

Principi sostanzialmente analoghi a quelli appena richiamati sono stati inseriti al punto 1 delle istruzioni di cui all'allegato E del decreto del Ministro delle finanze del 18 maggio 1995.

Tale decreto, che ha fornito istruzioni per la compilazione dei modelli di distinta e di dichiarazione d'incasso da parte degli enti sportivi dilettantistici senza scopo di lucro con opzione per il regime di cui alla legge n. 398 del 1991, pur dovendosi ritenere superato nella parte dispositiva relativa all'approvazione dei modelli di distinta e dichiarazioni d'incasso nonché con riferimento alle specifiche istruzioni per la compilazione di detti modelli, conserva attualità, invece, nella parte in cui fornisce chiarimenti sui presupposti applicativi del regime agevolativo di cui alla legge n. 398 del 1991[23].

Il DM 18 maggio 1995, al punto 1, dell'allegato E, ha stabilito che nel plafond ai fini dell'accesso al regime agevolativo di cui alla legge n. 398 del 1991 "*trovano collocazione tutti i proventi di cui all'art. 53* [ora art. 85] *del (...) TUIR (...) conseguiti con l'attività svolta nonché le sopravvenienze attive di cui al successivo art. 55* [ora art. 88 del TUIR]*, sempreché relative alle attività commerciali esercitate*".

Lo stesso decreto, sempre al punto 1, dell'Allegato E, ha stabilito che nel predetto limite di proventi non vanno invece computate:

- le plusvalenze di cui all'articolo 86 del TUIR[24], essendo state escluse, dall'articolo 2, comma 5, della legge n. 398 del 1991, dalla determinazione forfetaria del reddito, per essere assoggettate a tassazione in aggiunta al reddito così determinato

[23] Cfr. risoluzione n. 63/E del 2006, cit.
[24] Già articolo 54 del TUIR.

(le cessioni aventi per oggetto beni patrimoniali – incluse quelle dei diritti alle prestazioni sportive degli atleti – non rientrano, quindi, nel computo del limite in questione);

- "*l'indennità di preparazione e promozione dell'atleta di cui all'art. 6 della legge 23 marzo 1981, n. 91, non concorrendo la stessa alla determinazione del reddito*" degli enti sportivi dilettantistici di cui alla legge n. 398 del 1991, ai sensi dell'articolo 3 della stessa legge n. 398.

Attualmente, la non concorrenza alla determinazione del reddito delle associazioni e società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro che optano per il regime di cui alla legge n. 398 del 1991 – e la conseguente esclusione dal calcolo del limite di proventi commerciali ai fini dell'accesso al regime agevolativo recato dalla stessa legge n. 398 – deve intendersi riferita, anziché all'indennità di preparazione e promozione dell'atleta, al "*premio di addestramento e formazione tecnica*" di cui allo stesso articolo 6 della legge n. 91 del 1981, anch'esso non concorrente alla determinazione del reddito delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche senza fini di lucro con opzione per il regime di favore di cui alla legge n. 398 del 1991 ai sensi dell'art. 3 della stessa legge n. 398[25].

In base ai medesimi criteri devono ritenersi esclusi dal computo del limite di proventi commerciali ai fini dell'accesso al regime agevolativo recato dalla stessa legge n. 398 del 1991 anche i proventi – delle associazioni sportive dilettantistiche e delle società sportive dilettantistiche senza fini di lucro hanno optato per il regime della legge n. 398 del 1991 – rientranti nella previsione agevolativa di cui all'articolo 25, comma 2, della legge n. 133 del 1999, in quanto anch'essi non concorrono a formare il reddito imponibile di detti enti.

Si precisa, per completezza, con riferimento alla determinazione del limite di

[25] Ciò a seguito delle modifiche apportate all'articolo 3 della legge n. 398 del 1991 e all'articolo 6 della legge n. 91 del 1981 dagli articoli 1 e 2 del decreto-legge n. 485 del 1996. V. quanto già accennato al paragrafo 3.1, nota 3.

proventi per l'accesso al regime agevolativo in esame, che deve farsi riferimento ai criteri definiti nelle istruzioni contenute nel citato Allegato E del DM 18 maggio 1995 anche con riferimento agli aspetti di seguito indicati.

Quale periodo d'imposta va assunto (come in precedenza già precisato nel presente paragrafo) l'esercizio sociale dell'ente, che può risultare anche non coincidente con l'anno solare.

Stante la particolarità della disciplina introdotta dalla legge n. 398 del 1991, per l'individuazione dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali deve aversi riguardo al momento in cui è percepito il corrispettivo. Si fa presente, tuttavia, che, qualora anteriormente alla percezione del corrispettivo sia emessa fattura, andranno in tale ipotesi computati anche gli introiti fatturati ancorché non riscossi.

Tale criterio deve essere seguito – al fine della determinazione del plafond di 400.000 euro e dell'applicazione delle modalità forfetarie di determinazione del reddito imponibile e dell'IVA proprie del regime di cui alla legge n. 398 del 1991 – anche dalle società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro, fermi restando, tuttavia, agli effetti civilistici, per tali società, gli obblighi di tenuta delle scritture contabili e della redazione del bilancio secondo le norme del codice civile, nel rispetto dei criteri contabili validi in tale ambito (come in precedenza ricordato al paragrafo 3.5 nota 9).

Si ipotizzi, ad esempio che un'associazione sportiva dilettantistica o una società sportiva dilettantistica senza fini di lucro, con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare abbia percepito al 20 dicembre dell'anno "n" corrispettivi per 380.000 euro e il 27 dicembre dello stesso anno "n" abbia emesso una fattura per operazioni di sponsorizzazione per un importo imponibile pari ad 40.000 euro, riscosso il successivo 15 gennaio dell'anno "n+1". In tale ipotesi, i proventi pari a 40.000 euro, fatturati nell'anno "n" ma percepiti nel successivo anno "n+1", concorreranno comunque al calcolo del plafond di 400.000 euro relativamente all'anno "n", determinando, nel caso di specie, un superamento di detto plafond.

4. L'AGEVOLAZIONE DI CUI ALL'ARTICOLO 148, COMMA 3, DEL TUIR

Il comma 3 dell'articolo 148 del TUIR prevede un regime agevolativo in favore di particolari categorie di enti non commerciali associativi, ivi comprese le associazioni sportive dilettantistiche, consistente nella decommercializzazione, 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 (...)*".

Detta norma 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*".

La disposizione agevolativa di cui all'articolo 148, comma 3, del TUIR, come già anticipato al paragrafo 2., è applicabile anche alle società sportive dilettantistiche senza fini di lucro di cui all'articolo 90 della legge n. 289 del 2002[26].

[26] Cfr. circolare n. 21/E del 2003, par. 2.2 e 3.1.1, cit.

In merito al requisito della diretta attuazione con gli scopi istituzionali che deve connotare le attività agevolate, si fa presente che la costante prassi dell'Amministrazione finanziaria[27] 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.

In base a tali principi, sono state escluse dall'ambito applicativo del richiamato articolo 148, comma 3, del TUIR, ad esempio, le prestazioni relative 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[28].

A tale riguardo, si precisa che l'attività di somministrazione di alimenti o bevande resa in locali interni all'associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro, anche se svolta nei confronti dei propri soci o associati, deve in ogni caso considerarsi esclusa dalla decommercializzazione di cui all'articolo 148, comma 3, del TUIR. I proventi di tale attività potranno eventualmente, in alternativa alla tassazione secondo le regole generali, essere assoggettati ad imposizione secondo il regime forfetario di cui alla legge n. 398 del 1991 qualora ricorrano le condizioni che saranno precisate in risposta alla domanda 6.2.

Resta ferma, comunque, l'esclusione da IRES dei proventi delle somministrazioni di alimenti e bevande qualora siano rese in occasione dell'evento sportivo e in concomitanza con lo svolgimento dello stesso in conformità alle condizioni ed ai limiti posti dall'articolo 25, comma 2, della legge n. 133 del 1999 (vedi quanto chiarito al paragrafo 3.6).

Le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, qualora rese in favore delle categorie di soggetti indicati dal comma 3 dell'articolo 148 del TUIR, potranno

[27] Cfr. circolare n. 124/E del 1998, par. 5.2.2 e risoluzione n. 38/E del 2010.
[28] Cfr. risoluzione 38/E del 2010, cit.

considerarsi decommercializzate ai sensi della disposizione in argomento.

Si precisa, per completezza, che il regime agevolativo di cui all'articolo 148, comma 3, del TUIR si applica a condizione che gli enti interessati conformino i loro statuti, redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, alle seguenti clausole, individuate dal comma 8 dell'articolo 148 del TUIR, dirette a garantire la non lucratività dell'ente nonché l'effettività del rapporto associativo:

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

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

c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;

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

e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo, 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;

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

Per fruire del regime agevolativo recato dall'articolo 148, comma 3, del TUIR, pertanto, le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro devono integrare le clausole statutarie stabilite dall'articolo 90, comma 18, della legge n. 289 del 2002 (richiamate nel paragrafo 1.) con quelle previste dal comma 8 dell'art. 148 del citato testo unico[29].

Si ricorda, altresì, che in capo agli enti che, essendo in possesso dei requisiti qualificanti previsti dalle norme di riferimento, intendano avvalersi delle disposizioni agevolative di cui all'articolo 148 del TUIR, grava l'onere della comunicazione all'Agenzia delle entrate, mediante apposito modello (cd. Modello EAS), dei dati e delle notizie rilevanti ai fini fiscali, introdotto dall'articolo 30 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2.

In merito alle previsioni di esonero e alle modalità semplificate di presentazione del modello EAS per le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro nonché alle modalità ed ai termini per fruire dell'istituto della remissione *in bonis* (disciplinato dall'articolo 2, comma 1, del decreto-legge 2 marzo 2012, n. 16, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 aprile 2012, n. 44) si rinvia agli specifici chiarimenti già forniti dall'Amministrazione finanziaria[30].

[29] Cfr. circolare n. 21/E del 2003, cit.

[30] Cfr. circolare n. 12/E del 9 aprile 2009; circolare n. 45/E del 29 ottobre 2009; circolare n. 51/E del 1° dicembre 2009; risoluzione n. 110/E del 12 dicembre 2012.

5. EFFETTI DELLA RIFORMA DEL TERZO SETTORE SULL'APPLICABLITA' DEL REGIME FISCALE DI CUI ALLA LEGGE N. 398 DEL 1991 E DELL'AGEVOLAZIONE DI CUI ALL'ART. 148, COMMA 3, DEL TUIR

Il decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, con il quale è stato approvato il Codice del Terzo settore (CTS), nonché il decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112, disciplinante l'impresa sociale – emanati in attuazione della legge delega per la riforma del Terzo settore (legge 6 giugno 2016, n. 106) – hanno previsto espressamente l'"*organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche*" tra i settori delle attività di interesse generale in cui operano gli enti del Terzo settore per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale[31] e per le quali sono riconosciuti specifici benefici fiscali sia dal Codice del Terzo settore che dal decreto sull'impresa sociale.

Va precisato, tuttavia, che con la riforma del Terzo settore il legislatore, in considerazione delle peculiarità che contraddistinguono il settore dello sport dilettantistico non lucrativo, ha inteso conservare per gli enti operanti in tale settore (associazioni e società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro di cui all'articolo 90 della legge n. 289 del 2002) le agevolazioni fiscali per esse esistenti.

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

[31] V. articolo 5, comma 1, lettera t) del D.Lgs. n. 117 del 2017 e articolo 2, comma 1, lettera u) del D.Lgs. n. 112 del 2017.

5.1 Effetti della riforma del Terzo settore sull'applicabilità del regime fiscale di cui alla legge n. 398 del 1991

Il Codice del Terzo settore reca alcune disposizioni modificative dell'ambito soggettivo di applicazione del regime agevolativo di cui alla legge n. 398 del 1991.

In particolare, il Codice del Terzo settore, in relazione al regime di cui alla legge n. 398 del 1991, prevede, da un lato, la disapplicazione di detto regime per gli enti del Terzo settore[32] e, dall'altro, l'abrogazione delle norme che attualmente estendono l'applicazione del regime di cui alla legge n. 398 del 1991, rispettivamente, alle associazioni senza fini di lucro e alle associazioni pro-loco ed alle associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente costituite senza fini di lucro[33].

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

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

Successivamente a tale termine, il regime di cui alla legge n. 398 del 1991:

- non potrà più trovare applicazione in favore delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche senza fini di lucro che sceglieranno di assumere la

[32] V. articolo 89, comma 1, lettera c) del CTS.

[33] V. l'articolo 102, comma 2, lettere e) ed f) del CTS che ha previsto l'abrogazione dell'articolo 9-*bis* del decreto-legge 30 dicembre 1991, n. 417, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 febbraio 1992, n. 66 e dell'articolo 2, comma 31, della legge 24 dicembre 2003, n. 350.

qualifica di enti del Terzo settore iscrivendosi nel Registro unico nazionale del Terzo settore;

- non potrà più trovare applicazione, a prescindere dall'iscrizione o meno nel Registro unico nazionale del Terzo settore, per le associazioni senza fini di lucro e le associazioni pro-loco nonché per le associazioni bandistiche e cori amatoriali, filodrammatiche, di musica e danza popolare legalmente costituite senza fini di lucro;
- continuerà a trovare applicazione per le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro che non assumeranno la qualifica di enti del Terzo settore.

5.2 Effetti della riforma del Terzo settore sull'applicabilità dell'agevolazione di cui all'articolo 148, comma 3, del TUIR

Il Codice del Terzo settore reca talune disposizioni che incidono sull'ambito applicativo dell'articolo 148 del TUIR, stabilendo, da un lato, la disapplicazione agli enti del Terzo settore delle disposizioni di cui all'articolo 148 del TUIR e, dall'altro, prevedendo una modifica della disposizione di cui al comma 3 dello stesso articolo 148 del TUIR[34].

In particolare, in forza di tale modifica, dal novero delle tipologie di enti non commerciali associativi destinatari dell'agevolazione di cui all'articolo 148, comma 3, del TUIR, è prevista l'eliminazione delle associazioni assistenziali, culturali, di promozione sociale e di formazione extra-scolastica della persona.

Restano, quindi, nell'ambito applicativo dell'articolo 148, comma 3, del TUIR le associazioni politiche, le associazioni sindacali e di categoria, le associazioni religiose nonché le associazioni sportive dilettantistiche, che la modifica normativa in argomento non ha eliminato dal novero degli enti associativi destinatari

[34] V. articolo 89, comma 1, lettera a) e comma 4, del CTS.

dell'agevolazione.

Le previsioni del Codice del Terzo settore che intervengono a modificare l'ambito applicativo dell'articolo 148, comma 3, del TUIR avranno effetto a decorrere dal termine previsto dall'articolo 104, comma 2, del CTS, vale a dire a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea – prevista per talune disposizioni fiscali del medesimo Codice del Terzo settore – e, comunque, non prima del periodo d'imposta successivo a quello di operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore, la cui istituzione è stabilita dal citato CTS.

Da quanto sopra esposto consegue che solo le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro che non assumeranno la qualifica di enti del Terzo settore potranno continuare ad avvalersi della previsione di decommercializzazione di cui all'articolo 148, comma 3, del TUIR. Tale previsione, infatti, continuerà a trovare applicazione nei confronti delle associazioni sportive dilettantistiche e delle società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro anche dopo le modifiche che diverranno operative a decorrere dal termine di cui all'articolo 104, comma 2, del CTS.

Diversamente, le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro che assumeranno la qualifica di enti del Terzo settore non potranno più essere destinatarie della previsione di decommercializzazione prevista dall'articolo 148, comma 3, del TUIR.

Si precisa, per completezza, che l'articolo 79, comma 6, del Codice del Terzo settore prevede, ai fini IRES, per le associazioni del Terzo settore, talune disposizioni in tema di disciplina delle quote o dei contributi associativi nonché dei corrispettivi specifici, aventi un contenuto in buona parte analogo rispetto a quello delle previsioni dei commi 1 e 2 dell'articolo 148 del TUIR relative agli enti non commerciali associativi.

Si evidenzia, inoltre, che nell'ambito del Codice del Terzo settore una previsione di

decommercializzazione di contenuto simile a quella dell'articolo 148, comma 3, del TUIR è prevista dall'articolo 85, commi 1 e 2, del CTS solo in favore degli enti del Terzo settore iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore nella sezione "Associazioni di promozione sociale".

Anche le disposizioni dell'articolo 79, comma 6, e dell'articolo 85, commi 1 e 2, del Codice del Terzo settore troveranno applicazione a decorrere dal termine – sopra richiamato – di cui all'articolo 104, comma 2, del CTS.

6. QUESTIONI CONNESSE ALL'APPLICAZIONE DEL REGIME FISCALE DI CUI ALLA LEGGE N. 398 DEL 1991

6.1 Mancata comunicazione alla SIAE dell'opzione per il regime di cui alla legge n. 398 del 1991

Domanda

Nel caso di mancata comunicazione alla Società Italiana degli Autori ed Editori (SIAE) dell'opzione per il regime di cui alla legge n. 398 del 1991, si può ritenere regolarmente fruito il predetto regime in presenza di comportamento concludente da parte dell'associazione o della società sportiva dilettantistica senza fini di lucro e di regolare comunicazione dell'opzione all'Agenzia delle Entrate in sede di presentazione del modello di dichiarazione dei redditi?

Risposta

Il DPR n. 442 del 1997 stabilisce, all'articolo 1, comma 1, che "*L'opzione e la revoca di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili si desumono da comportamenti concludenti del contribuente o dalle modalità di tenuta delle scritture contabili*" 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. (...)*".

Il successivo articolo 2 dello stesso DPR n. 442 del 1997, rubricato "*Obbligo di comunicazione*", dispone, al comma 3, che "*Resta ferma la validità dell'opzione anche nelle ipotesi di omessa, tardiva o irregolare comunicazione, sanzionabili secondo le vigenti disposizioni*".

Pertanto, in base alle disposizioni sopra richiamate, le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro possono accedere alle agevolazioni previste dalla legge n. 398 del 1991 qualora abbiano adottato il "comportamento concludente" ai sensi del citato articolo 1, comma 1, del DPR n. 442 del 1997[35].

In presenza di comportamento concludente del contribuente e di regolare comunicazione all'Agenzia delle entrate dell'opzione per il regime di cui alla legge n. 398 del 1991, la mancata presentazione della comunicazione alla SIAE non comporta la decadenza dal regime agevolativo in esame, non avendo la stessa comunicazione natura costitutiva ai fini della fruibilità dello stesso.

Tuttavia, la mancata comunicazione di cui trattasi è soggetta alla sanzione di cui all'articolo 11 del D.Lgs. n. 471 del 1997.

6.2 Connessione con gli scopi istituzionali dei proventi soggetti al regime di cui alla legge n. 398 del 1991

Domanda

Quali sono i proventi in relazione ai quali trova applicazione il regime forfetario di cui alla legge n. 398 del 1991?

Si chiede, in particolare, se i servizi relativi all'utilizzo dei campi da gioco, degli spogliatoi, degli armadietti e di altre strutture/beni dell'associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro possano considerarsi rientranti tra le attività connesse con gli scopi istituzionali dell'ente.

[35] Cfr. circolare n. 209/E del 27 agosto 1998.

Risposta

Come esposto nel precedente paragrafo 3.2, ai soggetti che hanno optato per la legge n. 398 del 1991, il regime forfetario IVA di cui all'articolo 74, sesto comma, del DPR n. 633 del 1972 si applica per tutti i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali "*connesse agli scopi istituzionali*" (v. articolo 9, comma 1, del DPR n. 544 del 1999).

L'applicazione del regime agevolativo di cui alla legge n. 398 del 1991 è, pertanto, limitato alle prestazioni commerciali connesse alle attività istituzionali svolte associazioni o società sportive dilettantistiche senza fini di lucro. In sostanza, 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.

Al fine di definire l'ambito delle attività "connesse agli scopi istituzionali" appare utile fare riferimento, in base ad un'interpretazione sistematica, alle disposizioni di carattere fiscale che prevedono particolari norme agevolative, la cui applicazione è parimenti correlata allo svolgimento di attività connesse con gli scopi istituzionali dell'ente sportivo dilettantistico non lucrativo.

Rientrano tra i proventi delle attività commerciali connesse con gli scopi istituzionali, ai fini dell'applicazione del regime forfetario di cui alla legge n. 398 del 1991, i proventi delle attività commerciali strutturalmente funzionali all'attività sportiva dilettantistica tra i quali, a titolo esemplificativo, possono annoverarsi i proventi derivanti dalla somministrazione di alimenti e bevande 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.

Resta ferma l'esclusione da IRES – ai sensi dell'articolo 25, comma 2, della legge n. 133 del 1999 – per i proventi derivanti dalle attività da ultimo citate qualora le stesse siano rese nel rispetto dei limiti quantitativi e delle condizioni chiarite nel

precedente paragrafo 3.6.

La connessione con gli scopi istituzionali costituisce requisito anche ai fini dell'applicazione dell'articolo 148, comma 3, del TUIR, che prevede, fra l'altro – come esposto nel precedente paragrafo 4. – per le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro, la decommercializzazione delle attività rese nei confronti soci e delle altre categorie di soggetti normativamente individuati.

Coerentemente con quanto precisato in merito al requisito della diretta attuazione degli scopi istituzionali ai fini dell'applicazione dell'articolo 148, comma 3, del TUIR, si ritiene che anche relativamente all'applicazione del regime forfetario di cui alla legge n. 398 del 1991 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.

Sono da escludere, quindi, dalle attività connesse agli scopi istituzionali, le prestazioni relative, ad esempio, 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.

Si richiama, inoltre, ai fini della definizione dell'ambito delle attività connesse agli scopi istituzionali, anche l'articolo 35, comma 5, del decreto-legge 30 dicembre 2008, n. 207, convertito dalla legge 27 febbraio 2009, n. 14, il quale ha previsto che, ai fini dell'applicazione del regime di favore per i compensi erogati da associazioni e società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro agli sportivi dilettanti[36], sono ricomprese nell'ambito dell'"*esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche*" – cui fa riferimento l' articolo 67, comma 1, lett. m) del TUIR nel qualificare come redditi diversi i relativi compensi – "*la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva dilettantistica*".

[36] Regime recato dagli articoli 67, comma 1, lettera m), e 69, comma 2, del TUIR nonché dall'articolo 25, comma 1, della legge n. 133 del 1999.

Pertanto, anche ai fini dell'applicazione del regime di favore di cui alla legge n. 398 del 1991, è possibile affermare che, nel novero delle attività commerciali connesse agli scopi istituzionali possono rientrare non solo le prestazioni rese in relazione alla partecipazione a gare o manifestazioni sportive, ma anche quelle relative allo svolgimento delle attività di formazione, didattica, preparazione e assistenza all'attività sportiva dilettantistica.

Restano escluse, invece, dal concetto di attività connesse agli scopi istituzionali, le attività commerciali estranee rispetto agli scopi tipici dell'ente sportivo dilettantistico non lucrativo così come riconosciuti dall'organismo affiliante (Federazione Sportiva Nazionale, Ente di Promozione Sportiva, Disciplina Sportiva Associata).

A tale riguardo, non sono ricompresi tra le attività connesse agli scopi istituzionali i corsi per attività sportive che non rientrano nell'ambito delle discipline sportive riconosciute dal CONI.

Non rientrano parimenti tra le attività connesse con gli scopi istituzionali, quelle svolte con l'impiego di strutture e mezzi organizzati per fini di concorrenzialità sul mercato. In sostanza, non potranno essere considerate attività commerciali connesse con gli scopi istituzionali quelle dirette alla vendita di beni o alla prestazione di servizi per le quali l'ente si avvalga di strumenti pubblicitari o comunque di diffusione di 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.

I proventi conseguiti in relazione a tali attività non potranno rientrare nel regime forfetario di cui alla legge 398 del 1991 e per gli stessi troveranno applicazione le regole generali di imposizione, sia sotto il profilo sostanziale che degli adempimenti fiscali.

A titolo meramente esemplificativo, rientrano tra le attività commerciali escluse dal

regime forfetario di cui alla legge n. 398 del 1991, ma tassabili secondo le regole generali, le attività svolte da ristoranti in quanto estranee rispetto alla connessione con gli scopi istituzionali dell'associazione sportiva dilettantistica o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro ed atteso che dette attività presuppongono l'adozione di forme organizzative tali da creare una concorrenza con gli altri operatori di mercato.

Sempre a titolo esemplificativo, possono rientrare, invece, tra le attività soggette al regime forfetario di cui alla legge n. 398 del 1991 la mera somministrazione di alimenti e bevande ovvero la vendita di materiale sportivo strettamente funzionali alla pratica delle discipline per le quali l'ente è iscritto nel Registro del CONI, qualora la connessione con gli scopi istituzionali dell'associazione o società sportiva dilettantistica senza scopo di lucro risulti assicurata dalla circostanza che dette attività siano svolte all'interno della struttura dove si svolge l'attività sportiva (e non in spazi o locali distanti da essa), senza l'impiego di strutture e mezzi organizzati per fini di concorrenzialità sul mercato nel senso sopra chiarito, al fine di garantire che dette attività siano, di fatto, prevalentemente destinate agli associati o ai tesserati praticanti l'attività sportiva.

Resta ferma, come sopra ribadito, l'esclusione da IRES dei proventi delle somministrazioni di alimenti e bevande o la vendita di materiali sportivi rese in occasione dell'evento sportivo ed in concomitanza con lo svolgimento dello stesso in conformità alle condizioni e ai limiti posti dall'articolo 25, comma 2, della legge n. 133 del 1999 (vedi quanto chiarito al paragrafo 3.6).

Ciò precisato, per quanto concerne il quesito posto con riferimento ai servizi di utilizzo dei campi da gioco, degli spogliatoi, degli armadietti e di altre strutture/beni dell'ente sportivo dilettantistico non lucrativo, si fa presente che, detti servizi possono considerarsi rientranti tra le attività connesse con gli scopi istituzionali dall'associazione o società sportiva dilettantistica non lucrativa, purché tali prestazioni siano strettamente finalizzate alla pratica sportiva così come delineata

dai programmi dell'organismo affiliante (Federazione Sportiva Nazionale, Ente di Promozione Sportiva, Disciplina Sportiva Associata).

In presenza di tali condizioni, i proventi derivanti dai predetti servizi potranno rientrare nell'ambito applicativo del regime di favore di cui alla legge n. 398 del 1991.

Resta fermo che gli stessi servizi, qualora resi, alle predette condizioni, in favore degli associati o degli altri soggetti espressamente indicati dall'articolo 148, comma 3, del TUIR, potranno essere ricompresi nella previsione di decommercializzazione ai fini IRES recata da tale disposizione.

6.3 Contributi erogati da enti pubblici

Domanda

Un ente pubblico, proprietario di un impianto concesso in gestione ad una associazione sportiva dilettantistica, eroga anche contributi a favore dell'associazione per lo svolgimento convenzionato di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali dell'associazione stessa. Tali contributi, ai sensi dell'articolo 143 comma 3, lettera b), del TUIR, non sono soggetti ad IRES.

Nel caso in cui tali contributi siano soggetti ad IVA, gli stessi rilevano nel computo del plafond di proventi commerciali ai fini dell'applicazione del regime di favore di cui alla legge 398 del 1991?

Risposta

L'articolo 143, comma 3, lettera b), del TUIR prevede che non concorrono in ogni caso alla formazione del reddito i contributi corrisposti da pubbliche amministrazioni agli enti non commerciali per lo svolgimento convenzionato di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali degli enti stessi.

Circa la natura dei contributi agevolati si fa presente che la norma, facendo riferimento in generale ai contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali dell'ente, non opera alcuna distinzione tra contributi a fondo perduto e contributi che hanno natura di corrispettivi[37].

Rientrano, pertanto, nella sfera applicativa dell'agevolazione anche i contributi che assumono natura di corrispettivi.

La norma agevolativa di cui all'articolo 143, comma 3, lettera b) del TUIR può trovare applicazione anche in favore delle associazioni sportive dilettantistiche a condizione che vengano integrati tutti i presupposti applicativi della citata disposizione, tra i quali, in particolare, le "finalità sociali" delle attività "esercitate in conformità ai fini istituzionali" dell'ente.

A tale riguardo, la ricorrenza di tali presupposti dovrà essere valutata, caso per caso, anche attraverso l'esame della convenzione stipulata con l'ente pubblico.

Si precisa che l'articolo 143 del TUIR non può in ogni caso applicarsi alle società sportive dilettantistiche atteso che le stesse, ancorché non perseguano il fine di lucro, mantengono, dal punto di vista fiscale, la natura commerciale [sono riconducibili tra i soggetti passivi IRES di cui all'art. 73, comma 1, lettera a) del TUIR] e sono escluse, pertanto, in via di principio – salvo quanto detto in precedenza in relazione all'articolo 148, comma 3, del TUIR – dall'ambito applicativo delle disposizioni relative agli enti non commerciali[38].

Per quanto concerne la questione se rientrino o meno nel calcolo del plafond di 400.000 euro – ai fini del regime di cui alla legge n. 398 del 1991 – i contributi percepiti dall'associazione sportiva dilettantistica, per i quali trovi applicazione l'articolo 143, comma 3, lettera b) del TUIR, si chiarisce quanto segue.

---

[37] Cfr. circolare n. 124/E del 1998, par. 2.2.
[38] Cfr. circolare n. 21/E del 2003, par. 2.2.

In base a quanto esposto nel precedente paragrafo 3.7, in via generale, devono essere esclusi dal calcolo del plafond per l'accesso al regime fiscale di cui alla legge n. 398 del 1991 tutti i proventi che non concorrono, per espressa previsione normativa, alla formazione del reddito imponibile.

Tale principio vale, pertanto, anche per i contributi corrisposti dalle amministrazioni pubbliche all'associazione sportiva dilettantistica, per i quali trovi applicazione il beneficio di cui all'articolo 143, comma 3, lettera b), del TUIR, sia nell'ipotesi che tali contributi siano a fondo perduto sia nell'ipotesi in cui gli stessi contributi abbiano natura di corrispettivi. Tali contributi, pertanto, non rientrano nel calcolo del plafond di 400.000 euro.

Va evidenziato, inoltre, che il regime agevolativo recato dall'articolo 143, comma 3, lettera b) del TUIR opera solo agli effetti dell'IRES. Per quanto riguarda, invece, il trattamento fiscale dei contributi in argomento ai fini IVA, gli stessi contributi sono sottoposti a tale ultima imposta nel caso in cui si configurino corrispettivi per prestazioni di servizi o cessioni di beni[39].

Nel caso in cui i contributi corrisposti all'associazione sportiva dilettantistica dalle amministrazioni pubbliche siano esclusi da IRES ai sensi dell'articolo 143, comma 3, lettera b), del TUIR ma rilevino agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto, per gli stessi – ferma restando la non concorrenza ai fini del plafond per l'accesso al regime agevolativo di cui alla legge n. 398 del 1991 – l'IVA sarà dovuta secondo il regime forfettario previsto dalla stessa legge n. 398 del 1991.

Si fa presente, da ultimo, che il Codice del Terzo settore reca alcune disposizioni

[39] In relazione al corretto trattamento ai fini IVA da riservare alle erogazioni degli enti pubblici in favore di soggetti che svolgono attività ritenute meritevoli di tutela, con la Circolare n. 20/E dell'11 maggio 2015 è stato precisato che "*l'applicazione dell'IVA ad una determinata operazione presuppone l'esistenza di un nesso di reciprocità fra le prestazioni (in senso lato) dedotte nel rapporto che lega le parti (pubbliche o private). Ove sussista il predetto nesso, la prestazione di denaro si qualifica come corrispettivo e l'operazione dovrà essere regolarmente assoggettata ad imposta. Diversamente, vale a dire in mancanza della funzione sinallagmatica tra gli importi erogati dalla parte pubblica o privata e la prestazione resa dalla controparte, le erogazioni di denaro si qualificano come contributi (*rectius*, mere movimentazioni di denaro) e, in quanto*

modificative dell'ambito soggettivo di applicazione sia delle previsioni di cui all'articolo 143, comma 3, del TUIR sia del regime agevolativo di cui alla legge n. 398 del 1991 (per tale ultimo profilo si rinvia a quanto chiarito nel paragrafo 5.1).

In particolare, il Codice del Terzo settore, in relazione all'art. 143, comma 3, del TUIR, prevede la disapplicazione di detta disposizione agevolativa nei confronti degli enti del Terzo settore[40];

Si rileva, tuttavia, che tale previsione di disapplicazione dell'articolo 143, comma 3, del TUIR troverà applicazione a decorrere dal termine previsto dall'articolo 104, comma 2, del CTS, vale a dire a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione delle Commissione europea – prevista per talune disposizioni fiscali del medesimo Codice – e, comunque, non prima del periodo d'imposta successivo di operatività del Registro unico nazionale del Terzo settore, la cui istituzione è stabilita dal medesimo CTS.

Pertanto, sino al termine di cui al citato articolo 104, comma 2, del Codice del Terzo settore, l'ambito soggettivo di applicazione dell'articolo 143, comma 3, del TUIR (oltre che, come chiarito al paragrafo 5.1, del regime di favore di cui alla legge n. 398 del 1991) resta invariato.

Si precisa, per completezza, relativamente alle società sportive dilettantistiche di cui all'articolo 90 della legge n. 289 del 2002, che non potendo trovare in ogni caso applicazione per le stesse – come sopra evidenziato – le previsioni di cui all'articolo 143 del TUIR, per tali società i contributi erogati rientreranno nel calcolo del plafond di 400.000 euro.

---

tali, saranno escluse dall'ambito di applicazione dell'imposta". Sul punto v. anche, Circolare n. 34/E del 21 novembre 2013.

[40] V. articolo 89, comma 1, lettera a) del CTS.

6.4 Tracciabilità dei pagamenti e dei versamenti

Domanda

E' frequente il caso di quote di iscrizione a corsi o di quote di affiliazione all'ente incassate dall'associazione o dalla società sportiva dilettantistica senza fini di lucro in contanti (trattandosi di somme esigue).

Il totale di tali somme, successivamente versato dalla stessa associazione o società sportiva dilettantistica sul proprio conto corrente, potrebbe risultare pari o superiore al limite di 1.000,00 euro previsto in tema di tracciabilità dei pagamenti e dei versamenti dall'articolo 25, comma 5, della legge n. 133 del 1999.

In tal caso, quali modalità di documentazione e contabilizzazione deve seguire l'associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro al fine rispettare il predetto obbligo di tracciabilità?

Risposta

L'articolo 25, comma 5, della legge n. 133 del 1999, stabilisce – come esposto nel precedente paragrafo 3.5 – che tutti i versamenti e i pagamenti di importo pari o superiore al limite di 1.000 euro, riguardanti le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro che si avvalgono del regime di favore di cui alla legge n. 398 del 1991, devono essere disposti attraverso conti correnti bancari o postali intestati all'ente sportivo, ovvero effettuati mediante carte di credito o bancomat o altri sistemi di pagamento, che consentano concretamente lo svolgimento di efficaci e adeguati controlli quali, ad esempio, assegni non trasferibili intestati all'associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro destinataria dei versamenti.

Pertanto, le operazioni effettuate utilizzando forme di pagamento tracciabili, tra le quali si annovera, ad esempio, il pagamento tramite bollettino postale, rispettano la disposizione normativa citata in materia di tracciabilità dei versamenti e dei pagamenti.

Ciò chiarito, in merito alla questione oggetto di domanda (quote di iscrizione a corsi o quote di affiliazione, di importo esiguo, incassate in contanti dall'associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro e poi versate cumulativamente dalla stessa associazione o società sportiva dilettantistica sul proprio conto corrente per un importo complessivo pari o superiore a 1.000,00 euro) si ritiene che l'associazione o società sportiva dilettantistica non lucrativa, al fine di rispettare l'obbligo di tracciabilità in argomento, debba adottare le seguenti modalità di documentazione e contabilizzazione.

Per ogni singola quota di iscrizione ai corsi o di affiliazione, l'ente deve rilasciare un'apposita quietanza, copia della quale dovrà essere conservata dall'ente stesso.

Inoltre, al fine di consentire ai soggetti verificatori di acquisire le informazioni contabili necessarie per determinare la corretta qualifica fiscale dei versamenti effettuati sui conti correnti bancari o postali, l'associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro dovrà dotarsi di un registro dove annotare analiticamente le entrate e le uscite, indicando i nominativi dei soggetti, la causale e l'importo incassato o pagato.

Tali modalità di registrazione, unitamente alla redazione del rendiconto economico finanziario [obbligatorio per gli enti sportivi dilettantistici senza fini di lucro ai sensi dell'articolo 90, comma 18, lett. f) della legge 27 dicembre 2002, n. 289] o del bilancio di esercizio (per le società sportive dilettantistiche)[41], nel quale sono riportate anche le quote di iscrizione ai corsi o di affiliazione all'ente, consente, inoltre, all'organo di rappresentanza dell'associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro di soddisfare le esigenze informative - sia degli associati/soci che dei terzi - in ordine alla corretta gestione economica e finanziaria dell'ente stesso.

[41] Come già chiarito al par. 3.5 nota 9 e al par. 3.7, le società sportive dilettantistiche sono obbligate agli effetti civilistici alla tenuta delle scritture contabili previste dal codice civile (cfr. Circolare n. 21/E del 2003, par. 3.1.3).

6.5 Decadenza dal regime di cui alla legge n. 398 del 1991 in caso di superamento del limite di proventi commerciali di 400.000 euro

Domanda

In caso di superamento del limite dei proventi commerciali di 400.000 euro si decade dal regime di cui alla legge n. 398 del 1991 dal mese successivo a quello in cui sono cessati i requisiti per la fruibilità dello stesso, mentre resta fermo che tale regime trova applicazione dall'inizio del periodo d'imposta fino al mese in cui è avvenuto il superamento.

Nel caso in cui il limite sia superato nell'ultimo mese del periodo d'imposta, il regime di cui alla legge n. 398 del 1991 trova applicazione per l'intero periodo d'imposta in cui è avvenuto il superamento?

Risposta

Nel caso prospettato (superamento del limite di proventi commerciali di 400.000 euro nel corso dell'ultimo mese del periodo d'imposta) il regime agevolativo previsto dalla legge n. 398 del 1991 si applica per tutto il periodo d'imposta in cui è avvenuto il superamento del limite dei proventi commerciali di 400.000 euro.

Con riferimento, invece, all'intero periodo d'imposta successivo, l'ente dovrà applicare, ai fini IRES e IVA, le regole generali, sia con riguardo alla determinazione dell'imposta sia ai fini degli adempimenti fiscali[42].

Ad esempio, qualora un ente, con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, abbia superato il limite dei 400.000 euro nel mese di dicembre dell'anno "n", in tal caso applicherà il regime di cui alla legge n. 398 del 1991 per l'intero anno "n", mentre applicherà il regime ordinario per il successivo anno "n+1".

[42] Cfr. risoluzione n. 123/E del 2006, cit.

6.6 Determinazione del reddito imponibile e dell'IVA in caso di decadenza dal regime di cui alla legge n. 398 del 1991

Domanda

In caso di decadenza dal regime di cui alla legge n. 398 del 1991, riscontrata in sede di controllo fiscale, è possibile il riconoscimento della deducibilità dei costi sostenuti al fine della ricostruzione della base imponibile IRES nonché della detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi?

Risposta.

Nell'ipotesi di decadenza dal regime di cui alla legge n. 398 del 1991 a seguito di attività di controllo fiscale, si ritiene che sia possibile, da parte dei verificatori, procedere al riconoscimento della deducibilità dei costi sostenuti dall'associazione o società sportiva dilettantistica senza scopo di lucro al fine della ricostruzione della base imponibile IRES, sempreché l'ente sportivo dilettantistico non lucrativo sia in grado di fornire all'Amministrazione finanziaria i relativi riscontri contabili, quali fatture, ricevute, scontrini fiscali ovvero altra documentazione utile ai fini della corretta determinazione del reddito.

Relativamente, invece, al quesito sulla detraibilità dell'IVA assolta sugli acquisti di beni e servizi, si richiama sul punto la giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea[43] la quale ha chiarito che il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la detrazione dell'imposta a monte sia accordata qualora gli obblighi sostanziali risultino soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi. Sempre secondo la Corte di Giustizia, per la migliore operatività dell'IVA, quale imposta armonizzata, e per prevenire le frodi, è consentito agli Stati membri introdurre particolari obblighi che, però, non possono andare al di là di quanto necessario per il raggiungimento di tali obiettivi e non devono mettere in discussione la neutralità dell'IVA.

[43] Cfr., fra le altre, la sentenza della Corte di Giustizia dell'11 dicembre 2014, Causa C-590/13.

Ne deriva, ad avviso della stessa Corte di Giustizia, che l'Amministrazione finanziaria, una volta che disponga delle informazioni necessarie per dimostrare che i requisiti sostanziali siano stati soddisfatti, non può imporre, riguardo al diritto del soggetto passivo di detrarre l'imposta, condizioni supplementari che possano produrre l'effetto di vanificare l'esercizio del diritto medesimo. Infatti, i requisiti sostanziali del diritto a detrazione sono quelli che stabiliscono il fondamento stesso e l'estensione di tale diritto. Invece, i requisiti formali del diritto a detrazione disciplinano le modalità e il controllo dell'esercizio del diritto medesimo nonché il corretto funzionamento del sistema dell'IVA, quali gli obblighi di contabilità, di fatturazione e di dichiarazione. I requisiti sostanziali esigono che gli acquisti siano stati effettuati da un soggetto passivo, che quest'ultimo sia parimenti debitore dell'IVA attinente a tali acquisti e che i beni e i servizi di cui trattasi siano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili.

Gli stessi principi sono stati richiamati anche dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione[44].

Pertanto, fermo restando, in via generale, che la detrazione IVA ai sensi dell'articolo 19 del DPR n. 633 del 1972 può essere validamente esercitata solo laddove le fatture relative ai beni e servizi acquistati siano state annotate nel registro di cui al all'articolo 25 del medesimo DPR n. 633 del 1972, si ritiene, relativamente al quesito in esame, che, in caso di decadenza dalla regime di cui alla legge n. 398 del 1991, contestata in sede di controllo fiscale, si possa riconoscere il diritto alla detrazione dell'IVA pagata sugli acquisti anche nell'ipotesi di mancata registrazione della relativa fattura d'acquisto, sempreché l'associazione o società sportiva dilettantistica senza scopo di lucro sia comunque in grado di dimostrare all'Amministrazione finanziaria la presenza dei requisiti sostanziali (soggetto passivo IVA, effettiva vendita di un bene o prestazione di un servizio, fattura

[44] Cfr. Cassazione, sezione V, sentenza n. 5072 del 13 marzo 2015.

regolare ecc.).

6.7 Effetti della mancata tenuta del modello previsto dal decreto del Ministro delle finanze 11 febbraio 1997 sulla fruibilità del regime fiscale di cui alla legge n. 398 del 1991.

Domanda

Il mancato rispetto dell'obbligo contabile di annotare i proventi nel modello di cui al decreto del Ministro delle finanze 11 febbraio 1997 comporta la decadenza dalle agevolazioni previste dalla legge n. 398 del 1991?

Risposta

L' articolo 9, comma 3, del DPR n. 544 del 1999 non prevede la decadenza dai benefici fiscali di cui alla legge n. 398 del 1991 in caso di mancato rispetto dell'obbligo di tenuta del modello di cui al DM 11 febbraio 1997, fermo restando, naturalmente, che la permanenza nel regime agevolativo è subordinata alla sussistenza dei requisiti sostanziali richiesti dalla specifica normativa.

Pertanto, qualora, in sede di accertamento, si ravvisi la mancata tenuta del predetto modello secondo le modalità previste dal citato articolo 9 del DPR n. 544 del 1999, si potrà procedere alla ricostruzione della situazione reddituale dell'associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro tenendo conto delle effettive risultanze contabili comprovabili, da parte dell'ente, con fatture e altri documenti.

In sostanza, l'associazione o la società sportiva dilettantistica senza fini di lurco, pur non avendo provveduto ad annotare i corrispettivi nel modello di cui al DM 11 febbraio 1997, in presenza di tutti i requisiti normativamente previsti, potrà continuare a fruire delle agevolazioni di cui alla legge n. 398 del 1991, sempre che sia in grado di fornire all'Amministrazione finanziaria i riscontri contabili, quali fatture, ricevute, scontrini fiscali ovvero altra documentazione utile ai fini della corretta determinazione del reddito e dell'IVA.

Resta fermo che, qualora l'associazione o la società sportiva dilettantistica senza fini

di lucro non sia in grado di produrre alcuna documentazione idonea a provare la sussistenza dei requisiti sostanziali per l'applicazione delle disposizioni di cui alla legge n. 398 del 1991, la stessa decadrà dal predetto regime di favore.

In particolare, in assenza dei presupposti previsti dalla legge (ad esempio, violazione del divieto di distribuzione diretta o indiretta di utili; proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali superiori a 400.000 euro) l'ente sportivo dilettantistico non potrà beneficiare delle disposizioni recate dalla legge n. 398 del 1991.

La mancata osservanza dell'adempimento relativo all'annotazione dei proventi nel modello di cui al DM 11 febbraio 1997 comporta, comunque, l'applicabilità della sanzione amministrativa prevista, in materia di violazioni degli obblighi relativi alla contabilità, dall'articolo 9, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997.

Il mancato rispetto degli ulteriori adempimenti previsti dal citato articolo 9, comma 3, del DPR n. 544 del 1999 (ad esempio, la conservazione e numerazione progressiva delle fatture di acquisto ovvero il versamento trimestrale dell'IVA) comporta – al pari della mancata tenuta del prospetto di cui al DM 11 febbraio 1997 – l'applicazione delle specifiche disposizioni sanzionatorie previste dal D.Lgs. n. 471 del 1997 e non la decadenza dal regime tributario di cui alla legge n. 398 del 1991, sempre che gli inadempimenti non precludano all'Amministrazione finanziaria il riscontro documentale utile ai fini dell'accertamento dei requisiti richiesti per beneficiare del regime stesso.

6.8 Effetti della mancata tenuta del rendiconto previsto per le raccolte pubbliche di fondi.

Domanda

La mancata redazione dell'apposito rendiconto previsto per i proventi di cui all'articolo 25, comma 2, della legge n. 133 del 1999 comporta, per le associazioni e società sportive dilettantistiche senza fini di lucro che hanno

optato per le disposizioni della legge n. 398 del 1991, la disapplicazione della previsione di esclusione dall'IRES per i medesimi proventi?

Risposta

Si precisa, anzitutto, che l'adempimento di cui trattasi può considerarsi soddisfatto qualora i dati da inserire nel rendiconto in argomento (le entrate e le spese relative a ciascuno dei due eventi annuali indicati nell'articolo 25, comma 2, della legge n. 133 del 1999) siano comunque chiaramente desumibili attraverso le risultanze della contabilità generale dell'associazione o società sportiva dilettantistica non lucrativa, fermi restando gli obblighi di redazione e conservazione, per ciascun manifestazione, della relazione illustrativa, ai sensi degli articoli 20 e 22 del DPR n. 600 del 1973.

Ciò posto, si ritiene, comunque, che il mancato assolvimento dell'adempimento in questione non determini, di per sé, l'inapplicabilità della disposizione di esclusione dall'IRES di cui all'articolo 25, comma 2, della legge n. 133 del 1999 per i proventi realizzati e non rendicontati, sempre che, in sede di controllo, sia comunque possibile, da parte dell'associazione o società sportiva dilettantistica non lucrativa, fornire gli idonei riscontri al fine di attestare la realizzazione dei proventi esclusi dal reddito imponibile. In tal caso, tuttavia, resta ferma l'applicabilità delle sanzioni per la mancata osservanza degli obblighi relativi alla tenuta dei documenti contabili ai sensi dell'articolo 9, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997.

Diversamente, i proventi per i quali non si è provveduto all'assolvimento dell'obbligo di rendicontazione e in relazione ai quali l'associazione o società sportiva dilettantistica non lucrativa non sia in grado di produrre alcun documento attestante l'operazione effettuata, devono essere assoggettati a tassazione – analogamente a quanto espressamente previsto per i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali dall'articolo 2, comma 5, della legge n. 398 del 1991 – con l'applicazione del coefficiente di redditività pari al 3 per cento.

In tal caso, i proventi di cui trattasi, in quanto equiparati a quelli ai quali si applica il

coefficiente di redditività del 3 per cento, concorrono alla determinazione dell'importo pari a 400.000 euro, il cui superamento implica la decadenza dai benefici fiscali previsti dalla legge n. 398 del 1991 e l'applicazione del regime tributario ordinario sia con riferimento alla determinazione delle imposte che agli adempimenti fiscali.

6.9 Certificazione dei corrispettivi per assistere alle manifestazioni sportive dilettantistiche.

Domanda

Quali modalità di certificazione devono adottare le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro in relazione ai corrispettivi per assistere alle manifestazioni sportive dilettantistiche?

Risposta

Le manifestazioni sportive dilettantistiche rientrano tra le attività spettacolistiche ai sensi del n. 2) della Tabella C allegata al DPR n. 633 del 1972.

Per le attività di spettacolo elencate nella Tabella C allegata al DPR n. 633 del 1972 nonché per le attività di intrattenimento elencate nella Tariffa allegata al DPR n. 640 del 1972[45] è previsto un sistema di certificazione proprio costituito dai titoli di accesso emessi mediante gli appositi misuratori fiscali o biglietterie automatizzate di cui al decreto del Ministero delle finanze 13 luglio 2000.

L'ambito di applicazione di tale sistema di certificazione è specificatamente e autonomamente disciplinato sia sotto il profilo oggettivo sia relativamente ai soggetti destinatari e agli eventuali esoneri e agevolazioni.

Pertanto, le previsioni di esonero dalla certificazione dei corrispettivi attraverso modalità diverse dai predetti titoli di accesso (ad esempio mediante ricevute fiscali o scontrini fiscali) non si estendono agli obblighi di certificazione per le attività di

[45] V., per le attività di spettacolo, l'articolo 74-quater del DPR n. 633 del 1972 e, per le attività di intrattenimento, l'articolo 6 del DPR n. 640 del 1972.

spettacolo e di intrattenimento[46].

A tale riguardo, per le associazioni sportive dilettantistiche e le società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro che si avvalgono delle disposizioni della legge n. 398 del 1991 – esonerate dalla certificazione dei corrispettivi ai sensi dell'articolo 2, comma 1, lettera *hh*) del DPR n. 696 del 1996[47] – il decreto del Presidente della Repubblica 13 marzo 2002, n. 69 ha confermato che l'anzidetto esonero da certificazione mediante scontrini fiscali e ricevute fiscali si riferisce solo alle cessioni e prestazioni diverse da quelle di spettacolo e di intrattenimento.

In particolare, il citato DPR n. 69 del 2002[48] ha previsto che le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro (sia quelle che hanno optato per il regime di cui alla legge n. 398 del 1991, sia quelle che non hanno esercitato tale opzione) possono certificare i corrispettivi per assistere alle manifestazioni sportive dilettantistiche mediante l'utilizzo di titoli d'ingresso o di abbonamenti recanti il contrassegno del concessionario (SIAE) di cui all'articolo 17 del DPR n. 640 del 1972. Questo sistema di certificazione si pone come modalità alternativa rispetto a quella ordinaria mediante l'emissione di titoli di accesso con gli appositi misuratori fiscali o biglietterie automatizzate[49].

Le altre attività spettacolistiche, diverse dalle manifestazioni sportive dilettantistiche, anche se organizzate da società e associazioni sportive dilettantistiche senza scopo di lucro, rimangono assoggettate all'obbligo di certificazione dei corrispettivi con titoli di accesso emessi mediante gli apparecchi misuratori fiscali o biglietterie automatizzate.

---

[46] Cfr. risoluzione n. 187/E del 30 settembre 2003.

[47] Vedi quanto esposto nel precedente paragrafo 3.5.

[48] Recante "*Regolamento per la semplificazione delle modalità di certificazione dei corrispettivi per le società e le associazioni sportive dilettantistiche*". Vedi anche il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 20 novembre 2002 recante "*Approvazione dei modelli dei prospetti per l'annotazione delle movimentazioni e delle rimanenze dei titoli di ingresso e degli abbonamenti delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche, ai sensi dell'art. 5, comma 6, del decreto del Presidente della Repubblica 13 marzo 2002, n. 69*".

[49] Cfr. circolare n. 34/E del 27 giugno 2003, par. 1.5.

Per completezza si fa presente che per le attività di intrattenimento, l'articolo 6, comma 3-*bis*, del DPR n. 640 del 1972 stabilisce, in favore delle sole associazioni sportive dilettantistiche che hanno optato per l'applicazione delle disposizioni della legge n. 398 del 1991, l'esonero dall'obbligo di utilizzare i misuratori fiscali per le attività di intrattenimento a favore dei soci.

Ne deriva che l'obbligo di certificare i corrispettivi mediante titoli di accesso emessi con misuratore fiscale sussiste:

- in via generale, per le attività di spettacolo diverse dalle manifestazioni sportive dilettantistiche;
- per le attività di intrattenimento rese a favore di soggetti diversi dai soci dalle associazioni sportive dilettantistiche che hanno optato per il regime di cui alla legge n. 398 del 1991;
- per le attività di intrattenimento rese sia a favore dei soci che a favore dei terzi da società e associazioni sportive dilettantistiche senza fini di lucro diverse da quelle di cui alla legge n. 398 del 1991.

Si precisa, per completezza, che i corrispettivi diversi da quelli pagati per assistere alle attività spettacolistiche e di intrattenimento sono, ove non sia obbligatoria l'emissione della fattura, certificati secondo le disposizioni del DPR n. 696 del 1996, mediante scontrino fiscale o ricevuta fiscale.

Per le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro che si avvalgono delle disposizioni della legge n. 398 del 1991, resta fermo, come sopra ricordato, che l'articolo 2, comma 1, lettera *hh),* del citato DPR n. 696 del 1996 esonera tali soggetti dall'obbligo di certificare le cessioni e le prestazioni poste in essere diverse da quelle di intrattenimento e di spettacolo[50].

[50] Cfr. circolare n. 165/E del 7 settembre 2000, paragrafo 3.4 e circolare n. 34/E del 2000, par. 1.5, cit.

6.10 Applicabilità del regime di cui alla legge n. 398 del 1991 alle Federazioni Sportive Nazionali ed alle Discipline Sportive Associate

Domanda

Il regime di cui alla legge n. 398 del 1991 è applicabile anche alle Federazioni Sportive Nazionali ed alle Discipline Sportive Associate?

Risposta

Il decreto legislativo 23 luglio 1999, n. 242 (recante il riordino del Comitato Olimpico Nazionale Italiano) stabilisce all'articolo 15, comma 2, (come sostituito dell'articolo 1, comma 23, del decreto legislativo 8 gennaio 2004, n. 15) che "*Le federazioni sportive nazionali e le discipline sportive associate hanno natura di associazione con personalità giuridica di diritto privato*" e che le stesse Federazioni Sportive Nazionali e Discipline Sportive Associate "*non perseguono fini di lucro e sono soggette, per quanto non espressamente previsto nel presente decreto, alla disciplina del codice civile e delle relative disposizioni di attuazione*".

Ai sensi dell'articolo 9-*bis* del decreto-legge 30 dicembre 1991, n. 417, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 febbraio 1992, n. 66 "*Alle associazioni senza fini di lucro e alle associazioni pro-loco si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398"*.

Come già precisato al paragrafo 5.1, l'articolo 102, comma 2, lett. e), del Codice del Terzo settore prevede l'abrogazione del citato articolo 9-bis del decreto-legge n. 417 del 1991.

Tale abrogazione ha effetto, ai sensi dell'articolo 104, comma 2, del Codice del Terzo settore, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di autorizzazione della Commissione europea (prevista per talune disposizioni fiscali del CTS) e, comunque, non prima del periodo d'imposta successivo di operatività del Registro Unico nazionale del Terzo settore.

Pertanto, le Federazioni Sportive Nazionali e le Discipline Sportive Associate, quali associazioni senza fini di lucro, possono tuttora optare per il regime di favore di cui

alla legge n. 398 del 1991.

A decorrere dal termine – sopra indicato – in un cui avrà effetto l'abrogazione dell'articolo 9-bis del decreto-legge n. 417 del 1991, le Federazioni Sportive Nazionali e Discipline Sportive Associate non potranno più optare per il regime di cui alla legge n. 398 del 1991.

7. QUESTIONI CONNESSE ALL'APPLICAZIONE DELL'ART. 148, COMMA 3, DEL TUIR

7.1 Regime fiscale delle prestazioni rese ai tesserati delle Federazioni Sportive Nazionali, degli Enti di Promozione Sportiva e delle Discipline Sportive Associate

Domanda

Le agevolazioni di cui all'articolo 148, comma 3, del TUIR spettano anche a soggetti che non rivestono la qualifica di associati o soci dell'associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro, ancorché tesserati della relativa Federazione Sportiva Nazionale (o dell'Ente di Promozione Sportiva o della Disciplina Sportiva Associata) cui è affiliata la stessa associazione o società sportiva dilettantistica?

Risposta

I soggetti nei confronti dei quali devono essere rese le attività svolte dalle associazioni e società sportive dilettantistiche non lucrative ai fini dell'applicazione della disposizione agevolativa di cui all'articolo 148, comma 3, del TUIR, sono in primo luogo quelli aventi la qualifica associati o soci.

La disposizione agevolativa in argomento si applica, tuttavia, anche con riferimento alle attività effettuate dall'associazione o società sportiva dilettantistica non lucrativa 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[51].

Occorre naturalmente che si tratti di attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, dovendosi escludere la possibilità che vengano sottratti all'imposizione i corrispettivi pagati a fronte di prestazioni collegate solo in via indiretta o eventuale agli scopi istituzionali.

Qualora, invece, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi vengano effettuate nei confronti di soggetti che non rivestono la qualifica di soci o associati né di soggetti che siano tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, le stesse attività assumono rilevanza ai fini impositivi.

Occorre precisare che gli obblighi relativi alla democraticità del vincolo associativo (vedi quanto chiarito in risposta alla domanda 7.3) devono essere rispettati dall'associazione sportiva dilettantistica nei confronti dei soggetti aventi lo status di associato della stessa associazione, vale a dire nei confronti di coloro che sono uniti all'associazione dallo specifico vincolo giuridico derivante dall'adesione al contratto associativo.

Per quanto concerne i soggetti "tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali" (Federazioni Sportive Nazionali, Enti di Promozione Sportiva e Discipline Sportive Associate), nel caso in cui tali soggetti non rivestano anche lo status di associati dell'associazione sportiva dilettantistica, nei confronti degli stessi non sussistono gli obblighi relativi all'attuazione del principio di democraticità.

Resta fermo, come sopra chiarito, che nei confronti di detti soggetti potranno essere rese, in regime di decommercializzazione ai sensi dell'articolo 148, comma 3, del TUIR, le attività in diretta attuazione degli scopi istituzionali.

---

[51] Cfr. risoluzione n. 38/E del 2010.

7.2 Obbligo di devoluzione del patrimonio

Domanda

In caso di scioglimento di un'associazione o società sportiva dilettantistica e di conseguente devoluzione del patrimonio secondo gli obblighi normativamente previsti, i beni devoluti devono essere assoggettati ad imposta sulle donazioni? Inoltre, quale deve essere il trattamento fiscale per il soggetto al quale i beni sono devoluti?

Risposta

L'articolo 90, comma 18 della legge n. 289 del 2002 – come esposto al precedente paragrafo 1. – prevede che nello statuto delle associazioni e società sportive dilettantistiche devono essere espressamente previste determinate clausole dirette a garantire, fra l'altro, la non lucratività dell'ente. In particolare, la lettera h) del citato articolo 90, comma 18, stabilisce "*l'obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni*".

Si analizzano di seguito, distintamente, gli aspetti oggetto del quesito relativi ai differenti profili impositivi.

Imposta sulle successioni e donazioni.

In merito alla rilevanza della devoluzione ai fini dell'imposta sulle donazioni[52] si fa presente che ai sensi dell'articolo 2, comma 47, del decreto-legge n. 262 del 2006, l'imposta sulle successioni e donazioni si applica "*sui trasferimenti di beni e diritti per causa di morte, per donazione o a titolo gratuito e sulla costituzione di vincoli di destinazione*".

L'imposta sulle successioni e donazioni trova, pertanto, applicazione anche ai trasferimenti di beni e diritti mediante atti a titolo gratuito, vale a dire gli atti che non prevedono a carico del beneficiario alcuna controprestazione, ma sono privi

[52] Disciplinata dal Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta sulle successioni e donazioni (TUS) approvato con decreto legislativo 31 ottobre 1990, n. 346 e dall'articolo 2, commi, 47 e seguenti del decreto-legge 3 ottobre 2006, n. 262, convertito, con modificazioni, dalla legge 24 novembre 2006, n. 286.

dello spirito di liberalità tipico delle donazioni (cfr. circolare n. 3/E del 22 gennaio 2008, par. 2.).

Pertanto, l'imposta sulle successioni e donazioni si ritiene applicabile anche nel caso di devoluzione, in sede di scioglimento, del patrimonio delle associazioni e società sportive dilettantistiche senza fini di lucro atteso che, pur trattandosi di atto privo del carattere della liberalità, in quanto previsto come obbligo da una norma di legge, presenta comunque il carattere della gratuità, trattandosi di attribuzione patrimoniale fatta in assenza di controprestazione.

Fermo restando che la devoluzione del patrimonio deve avvenire "ai fini sportivi", la devoluzione stessa in sede di scioglimento, effettuata da parte dell'associazione o società sportiva dilettantistica non lucrativa, non sarà soggetta all'imposta sulle successioni e donazioni qualora venga effettuata nei confronti di enti per i quali siano normativamente previste ipotesi di esclusione dalla predetta imposta nel caso in cui siano destinatari di trasferimenti a titolo gratuito.

Al riguardo si richiama, anzitutto, l'articolo 3 del TUS il quale prevede talune ipotesi esclusione dall'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni per trasferimenti effettuati nei confronti di categorie di enti normativamente individuati dalla stessa disposizione [53].

L'esclusione dall'imposta sulle successioni e donazioni è prevista, inoltre, dall'articolo 82, comma 2, del Codice del Terzo Settore, per i trasferimenti a titolo gratuito effettuati a favore degli enti del Terzo settore comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società sempreché i

[53] Ai sensi dell'articolo 3 del TUS non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni i trasferimenti a favore, fra l'altro (cfr. circolare n. 18/E del 29 maggio 2013, par. 5.2):
- dello Stato, delle Regioni, delle Province e dei Comuni;
- di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità, nonché quelle a favore delle ONLUS e alle fondazioni previste dal Decreto Legislativo emanato in attuazione della legge 23 dicembre 1998, n. 461;
- di enti pubblici e di fondazioni o associazioni legalmente riconosciute, diversi da quelli sopra indicati, che perseguono però le stesse finalità di cui al punto precedente.

predetti trasferimenti siano utilizzati per lo svolgimento dell'attività statutaria ai fini dell'esclusivo perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale.

La previsione agevolativa di cui all'articolo 82, comma 2, del Codice del Terzo settore, si applica in via transitoria a decorrere dal 1° gennaio 2018 e fino al periodo d'imposta di entrata in vigore delle disposizioni fiscali di cui al titolo X dello stesso Codice, per i trasferimenti a titolo gratuito effettuati in favore delle Organizzazioni non lucrative di utilità sociale di cui all'articolo 10, del decreto legislativo 4 dicembre 1997, n. 460 iscritte negli appositi registri, delle organizzazioni di volontariato iscritte nei registri di cui alla legge 11 agosto 1991, n. 266, e delle associazioni di promozione sociale iscritte nei registri nazionali, regionali e delle provincie autonome di Trento e Bolzano previsti dall'articolo 7 della legge 7 dicembre 2000, n. 383 (v. articolo 104, comma 2, del Codice del Terzo settore).

La stessa previsione agevolativa, a partire dal periodo d'imposta in cui inizieranno ad avere applicazione le disposizioni fiscali recate dal Tiolo X dello stesso Codice, troverà applicazione per trasferimenti a titolo gratuito in favore degli enti del Terzo settore comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società.

Trattamento IRES e IVA in capo all'ente sportivo dilettantistico senza fini di lucro che opera la devoluzione.

La devoluzione del patrimonio in caso di scioglimento dell'ente integra un'ipotesi di destinazione dei beni a finalità estranee all'impresa qualora i beni devoluti siano stati da tale ente utilizzati nell'esercizio di attività commerciale.

In tal caso la devoluzione:

- ai fini IRES assume rilevanza nella determinazione del reddito d'impresa, alternativamente come ricavo o plusvalenza (v. articoli 85, comma 2 e 86, comma 1, lettera c) del TUIR);
- ai fini IVA è considerata cessione di beni ai sensi dell'articolo 2, secondo comma, n. 5) del DPR n. 633 del 1972.

In merito alla condizione che i beni devoluti siano stati utilizzati dall'ente nell'esercizio di attività commerciale si fa presente che – diversamente dalla associazioni sportive dilettantistiche, che possono qualificarsi come enti non commerciali – le società sportive dilettantistiche di cui all'articolo 90 della legge n. 289 del 2002, ancorché non perseguano il fine di lucro, mantengono, dal punto di vista fiscale, natura commerciale e sono riconducibili, come più volte in precedenza già chiarito, nell'ambito dell'articolo 73, comma 1, lettera a) del TUIR.

Per le società sportive dilettantistiche si applica, pertanto, la presunzione di commercialità di cui all'articolo 81 del TUIR, in base alla quale "*Il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 73, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa (...)*".

Trattamento ai fini IRES in capo all'ente destinatario della devoluzione.

Nel caso in cui il beneficiario della devoluzione sia un ente non commerciale, i beni devoluti, ai fini IRES, concorreranno alla formazione del reddito d'impresa del soggetto beneficiario della devoluzione se percepiti nello svolgimento dell'attività di natura commerciale; qualora, invece, gli stessi beni vengano devoluti a sostegno delle attività non commerciali che realizzano gli scopi istituzionali di un ente non commerciale, gli stessi non assumeranno rilevanza reddituale e non saranno, pertanto, assoggettati ad imposizione ai fini delle imposte sui redditi.

Nel caso in cui il beneficiario della devoluzione sia un soggetto passivo IRES ai sensi della lettera a) o della lettera b) del comma 1 dell'articolo 73 del TUIR, si fa presente che i beni ricevuti concorreranno, ai fini IRES, alla formazione del reddito d'impresa.

7.3 Democraticità del rapporto associativo

Domanda

Le società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali senza fini di lucro devono obbligatoriamente inserire nei propri statuti le clausole relative alla democraticità del rapporto associativo previste dall'articolo 148, comma 8, lettere c) ed e) del TUIR?

Risposta

Come ricordato ai paragrafi 2. e 4., la disposizione agevolativa di cui all'articolo 148, comma 3, del TUIR è applicabile in favore sia delle associazioni che delle società sportive dilettantistiche senza fini di lucro di cui all'articolo 90 della legge n. 289 del 2002.

Inoltre, l'articolo 148, comma 8, del TUIR stabilisce che la previsione agevolativa di cui al comma 3 dello stesso articolo 148 si applica a condizione che gli enti interessati si conformino a talune clausole, volte a garantire la non lucratività dell'ente e la democraticità del rapporto associativo, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata.

L'effettività del rapporto associativo costituisce, infatti, presupposto essenziale per il riconoscimento dei benefici fiscali previsti dalla normativa sopra richiamata, al fine di evitare l'uso distorto dello strumento associazionistico, suscettibile di intralciare – tra l'altro – la libertà di concorrenza tra gli operatori commerciali.

Le clausole dirette a garantire la democraticità del rapporto associativo previste dall'articolo 148, comma 8, del TUIR, sono le seguenti:

- "*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" [articolo 148, comma 8, lettera c) del TUIR];

- "*eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo (...), 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 (...)*" [articolo 148, comma 8, lettera e) del TUIR].

Per beneficiare della decommercializzazione ai fini IRES prevista dall'articolo 148, comma 3, del TUIR, sia le associazioni sportive dilettantistiche che le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro devono, in via generale, integrare le clausole statutarie stabilite dall'articolo 90, comma 18, della legge n. 289 del 2002 con quelle previste dal comma 8 dell'articolo 148 del TUIR (vedi quanto chiarito nel precedente paragrafo 4.).

Va rilevato, tuttavia, che l'articolo 90, comma 18, lettera e) della legge n. 289 del 2002, in merito alla democraticità del rapporto associativo prevede l'obbligo di inserire nello statuto degli enti sportivi dilettantistici non lucrativi "*le norme sull'ordinamento interno ispirato a principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell'elettività delle cariche sociali, fatte salve le società sportive dilettantistiche che assumono la forma di società di capitali o cooperative per le quali si applicano le disposizioni del codice civile*".

La circostanza che l'articolo 90, comma 18, lettera e) della legge n. 289 del 2002 faccia espressamente salve, per le società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro le disposizioni civilistiche che regolano le modalità di esercizio del diritto di voto nelle società, implica che le stesse società sportive dilettantistiche non sono soggette all'obbligo di prevedere statutariamente la clausola della democraticità valevole, invece, per le associazioni sportive dilettantistiche.

Conseguentemente, anche ai fini della fruibilità dell'agevolazione di cui all'articolo 148, comma 3, del TUIR, le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro, a

differenza delle associazioni sportive dilettantistiche, non devono integrare i propri statuti con le clausole concernenti la democraticità del rapporto associativo previste dalle lettere c) ed e) del comma 8 dell'articolo 148 del TUIR.

7.4 Violazioni degli obblighi statutari concernenti la democraticità del rapporto associativo

Domanda

Quali sono gli adempimenti che un'associazione sportiva dilettantistica deve seguire per rispettare il requisito della democraticità interna all'associazione?

Risposta

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.

Come già chiarito in via di prassi dall'Amministrazione finanziaria, fermo restando che la sussistenza del requisito della democraticità richiede una valutazione, da effettuare caso per caso, della corrispondenza fra le previsioni statutarie e le concrete modalità operative della singola associazione sportiva dilettantistica, si evidenzia che elementi quali le modalità di convocazione e verbalizzazione delle assemblee dei soci costituiscono, in via generale, indici rilevanti al fine di desumere la reale natura associativa dell'ente e l'effettiva democraticità del sodalizio[54].

Tuttavia, si può ritenere che l'adozione di forme di convocazione dell'assemblea diverse da quelle tradizionali (ad esempio, invio di *e-mail* agli associati) o l'occasionale mancato inserimento di un dettagliato elenco dei nomi dei partecipanti nei verbali di assemblea o degli associati nel libro soci non costituiscono,

[54] Cfr. circolare n. 9/E del 24 aprile 2013.

singolarmente considerati, elementi il cui riscontro comporti necessariamente la decadenza dai benefici fiscali qualora, sulla base di una valutazione globale della operatività dell'associazione, risultino posti in essere comportamenti che garantiscano il raggiungimento delle medesime finalità.

La clausola della democraticità si intende violata quando le specifiche azioni od omissioni da parte dell'associazione rendano sistematicamente inapplicabile la predetta disposizione statutaria.

Ciò si verifica, ad esempio, qualora si riscontrino nell'associazione elementi quali:

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

In tali ipotesi, infatti, ravvisandosi un nesso diretto fra le violazioni poste in essere dall'associazione e la disposizione statutaria concernente la democraticità dell'ente, si ritiene che l'associazione sportiva dilettantistica decada dai benefici subordinati all'osservanza della clausola della democraticità.

7.5 Quote ricevute dall'associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro per garantire la custodia delle attrezzature e dei beni ed il ricovero degli animali utilizzati nella pratica sportiva dilettantistica

Domanda

Le prestazioni relative alla custodia delle attrezzature e dei beni o al ricovero degli animali, utilizzati per la pratica dello sport dilettantistico, rese dall'associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro ai propri soci o agli altri soggetti indicati dall'articolo 148, comma 3, del TUIR (ad es. tesserati del medesimo organismo sportivo nazionale: Federazione Sportiva Nazionale, Ente di Promozione Sportiva, Disciplina Sportiva Associata), possono considerarsi svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali e quindi decommercializzate agli effetti dell'IRES?

Risposta

Come chiarito al paragrafo 4., la decommercializzazione ai fini IRES prevista dall'articolo 148, comma 3, del TUIR è subordinata, fra l'altro, al requisito che l'attività sia resa in diretta attuazione degli scopi istituzionali dell'ente.

Per quanto concerne la riconducibilità o meno delle prestazioni oggetto del quesito nell'ambito delle attività svolte in diretta attuazione dei predetti scopi istituzionali, si osserva che non può prescindersi, comunque, da una valutazione caso per caso del rapporto esistente in concreto tra l'associazione o società sportiva dilettantistica non lucrativa e l'associato/socio o il tesserato.

Ciò premesso, si precisa che le prestazioni di custodia delle attrezzature e dei beni o di ricovero degli animali (ad esempio i cavalli) affidati all'associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro dai soci o dagli altri soggetti normativamente individuati dall'articolo 148, comma 3, del TUIR, possono considerarsi svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali della stessa associazione o società sportiva dilettantistica se siano connaturate ed essenziali all'attività principale svolta da tali enti.

Occorrerà verificare, ad esempio, se le citate prestazioni, per contenuto, termini e modalità di effettuazione, vadano o meno al di là di quanto necessario e funzionale per consentire all'associato/socio o al tesserato l'effettivo svolgimento dell'attività sportiva dilettantistica.

Risulta determinante, in altri termini, sempre per la verifica del requisito della diretta attuazione degli scopi istituzionali, escludere, in base ad un esame di tutte le circostanze concrete, che la custodia delle attrezzature e dei beni o il ricovero degli animali presso l'associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro non si risolva in un mero espediente per ottenere tali prestazioni a condizioni più vantaggiose in ragione del regime fiscale di favore riservato a tali enti.

A tale riguardo, sempre al fine di accertare la diretta attuazione con gli scopi istituzionali delle prestazioni rese, risulta importante verificare anche che le attrezzature e i beni custoditi nonché gli animali ricoverati siano identificati come idonei alla pratica sportiva dilettantistica in base ai parametri definiti dalla Federazione Sportiva Nazionale e dalla Disciplina Sportiva Associata cui l'associazione o società sportiva dilettantistica è affiliata.

Nel caso di associazioni o società sportive dilettantistiche senza fini di lucro affiliate ad Enti di Promozione Sportiva riconosciuti dal CONI, l'identificazione potrà avvenire in ogni caso sulla base dei parametri stabiliti da Federazioni Sportive Nazionali e Discipline Sportive Associate qualora recepiti dagli enti di promozione affilianti.

Con riferimento a tale profilo, si fa presente, in base a quanto rappresentato dal CONI, che nel caso degli sport equestri i cavalli utilizzati a fini sportivi sono regolarmente tesserati presso la Federazione Italiana Sport Equestri (FISE) mentre, nel caso di altri sport, spetta alla Federazione Sportiva affiliante fissare criteri specifici che consentano l'identificazione univoca del bene rientrante tra le attività istituzionali dell'associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro.

Pertanto, qualora la custodia riguardi attrezzature o beni (o il ricovero animali) che siano oggetto di univoca identificazione da parte della Federazione Sportiva (Federazione Sportiva Nazionale e Disciplina Sportiva Associata) affiliante, potrà riconoscersi il vincolo della diretta attuazione di tali attività con gli scopi istituzionali dell'associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro, sempre che, ovviamente, tale identificazione si accompagni all'effettivo utilizzo dell'attrezzatura, del bene o dell'animale nella pratica sportiva dilettantistica e la prestazione di custodia o ricovero sia coerente, per le modalità con cui viene resa, con tali finalità.

7.6 Promozione della pratica dell'attività sportiva dilettantistica

Domanda

Le attività di promozione dell'associazione sportiva dilettantistica ovvero la previsione di particolari condizioni agevolate di pagamento delle quote associative, finalizzate ad avvicinare alla pratica dello sport dilettantistico, potrebbero essere valutate, in sede di verifica fiscale, quali elementi per qualificare l'attività esercitata come attività commerciale svolta secondo le modalità degli operatori di mercato?

Risposta

Le attività volte alla promozione dell'associazione (ad esempio, con la cartellonistica stradale o altre forme di messaggio dirette a promuovere l'attività sportiva posta in essere dall'associazione sportiva dilettantistica), nonché le modalità di pagamento delle quote associative (ad esempio attraverso convenzioni con società di credito al consumo) non rappresentano, di per sé, elementi che, singolarmente considerati, possono considerarsi decisivi e sufficienti per qualificare l'attività svolta dall'associazione sportiva dilettantistica quale attività resa con le modalità commerciali proprie degli operatori di mercato.

Tali elementi, semmai, sono valutabili quali meri indizi che, solo unitamente ad altre risultanze fattuali possono comportare l'eventuale riqualificazione dell'attività svolta dall'associazione quale attività esercitata con le modalità commerciali proprie degli operatori di mercato, anziché quale attività connotata dai caratteri propri di un effettivo sodalizio associazionistico senza fini di lucro.

In sostanza, in assenza di ulteriori rilevanti elementi che, nel loro complesso, dimostrino lo svolgimento di un'attività commerciale con le modalità concorrenziali proprie del mercato, le iniziative di promozione dell'attività sportiva sopra citate possono considerarsi non in contrasto con la fruizione del regime agevolativo riservato alle associazioni sportive dilettantistiche senza fini di lucro.

7.7 Conseguenze in caso di tardiva presentazione del Modello EAS

Domanda

Qualora il Modello EAS sia trasmesso oltre i termini ordinari nonché oltre il termine per beneficiare dell'istituto della c.d. remissione *in bonis*, a decorrere da quando l'associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro può usufruire dei benefici fiscali correlati all'onere dell'invio di tale Modello?

Risposta.

In caso di presentazione del Modello EAS oltre i termini ordinari nonché oltre il termine per beneficiare dell'istituto della c.d. remissione in *bonis*, l'associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro non può avvalersi del regime agevolativo – correlato all'adempimento dell'onere dell'invio dello stesso Modello – in relazione all'attività realizzata precedentemente alla data di presentazione del medesimo Modello.

In tal caso, tuttavia – a condizione che ricorrano i requisiti qualificanti previsti dalla normativa tributaria – l'ente sportivo dilettantistico potrà applicare il predetto regime agevolativo alle operazioni compiute successivamente alla presentazione di

detto Modello, anche se ricadenti nel medesimo periodo di imposta in cui avviene la comunicazione.

Restano escluse dal citato regime agevolativo le operazioni compiute antecedentemente alla presentazione del Modello EAS, ivi comprese quelle ricadenti nel medesimo periodo di imposta in cui avviene la comunicazione.

7.8 Trattamento fiscale della cessione, da parte di associazioni e società sportive dilettantistiche senza fini di lucro, dei diritti alla prestazione sportiva dell'atleta

Domanda

Quale è il trattamento tributario ai fini IRES della cessione, da parte di associazioni e società sportive dilettantistiche senza fini di lucro, dei diritti alla prestazione sportiva dell'atleta?

Risposta

Come chiarito nel precedente paragrafo 4., ai sensi dell'articolo 148, comma 3, del TUIR, le attività rese, verso corrispettivo, dalle associazioni e società sportive dilettantistiche senza fini di lucro "*in diretta attuazione degli scopi istituzionali*" non si considerano commerciali se effettuate da detti enti, fra l'altro, "*nei confronti (...) di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale*".

In sostanza, ai sensi dell'articolo 148, comma 3, del TUIR, la decommercializzazione agli effetti dell'IRES opera, nel presupposto che trattasi di attività svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali, qualora la stessa sia resa, fra l'altro, in favore di altri enti che facciano parte della medesima organizzazione locale o nazionale.

Nel caso delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche senza fini di lucro, entrambe destinatarie dell'agevolazione di cui al citato articolo 148, comma 3, del TUIR, l'appartenenza ad un'unica organizzazione locale o nazionale ai sensi di

tale disposizione si realizza mediante l'affiliazione alla medesima Federazione Sportiva sia dell'associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro che rende verso corrispettivo l'attività in diretta attuazione degli scopi istituzionali sia dell'associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro destinataria della cessione o della prestazione.

Al ricorrere di tale condizione, la cessione verso corrispettivo del diritto alla prestazione sportiva dell'atleta può considerarsi rientrante nell'ambito delle attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali ai sensi dell'articolo 148, comma 3, del TUIR sempreché l'atleta abbia svolto nell'ambito dell'associazione o società sportiva dilettantistica non lucrativa cedente un'effettiva attività volta ad apprendere e migliorare la pratica sportiva dilettantistica.

In altri termini, deve escludersi la ricorrenza del requisito della diretta attuazione degli scopi istituzionali nel caso di cessioni aventi finalità meramente speculative, come nel caso in cui il diritto alla prestazione sportiva sia stato precedentemente acquistato e successivamente rivenduto senza che l'atleta sia stato sostanzialmente coinvolto dall'ente nell'attività formativa e di crescita nell'ambito della pratica sportiva dilettantistica. In tal caso, la cessione assume rilevanza reddituale ai fini IRES nella misura in cui integri la realizzazione di una plusvalenza ai sensi dell'articolo 86 del TUIR.

Si precisa, inoltre, che nel caso in cui l'associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro ceda il diritto alla prestazione sportiva dell'atleta nei confronti di un ente sportivo non avente la qualifica di associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro, tale cessione non potrà rientrare nell'ambito dell'agevolazione di cui all'articolo 148, comma 3, del TUIR e dovrà, quindi, essere assoggettata ad imposizione.

Nel caso in cui la cessione del diritto alla prestazione sportiva dell'atleta rientri nell'ambito impositivo per l'associazione o la società sportiva dilettantistica non lucrativa, qualora la stessa abbia optato per il regime di cui alla legge n. 398 del

1991, si ricorda, come già affermato nel paragrafo 3.7, che le plusvalenze derivanti dalla cessione di beni patrimoniali, tra cui sono ricomprese quelle relative alle cessioni dei diritti alle prestazioni sportive degli atleti, sono da assoggettare a tassazione in aggiunta al reddito forfetariamente determinato.

Resta fermo, comunque, come esposto nel paragrafo 3.7, che ai sensi dell'articolo 3 della legge n. 398 del 1991 il premio di addestramento e formazione tecnica di cui all'articolo 6, della legge 23 marzo 1981, n. 91, percepito dalle associazioni e dalle società sportive dilettantistiche senza fini di lucro che hanno optato per il regime di cui alla citata legge n. 398 del 1991, non concorre alla determinazione del reddito di tali enti.

7.9 Trattamento fiscale della cessione, da parte di associazioni e società sportive dilettantistiche senza fini di lucro, di diritti alla partecipazione al campionato.

Domanda

Quale è il trattamento tributario ai fini IRES della cessione, da parte di associazioni e società sportive dilettantistiche senza fini di lucro, del diritto alla partecipazione al campionato?

Risposta

Nell'ipotesi in cui le norme sportive consentano la cessione, da parte delle associazioni e società sportive dilettantistiche senza fini di lucro, del diritto alla partecipazione al campionato, potrà trovare applicazione la previsione agevolativa di cui all'articolo 148, comma 3, del TUIR a condizione che la cessione avvenga da parte di una associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro in favore di un'altra associazione o società sportiva dilettantistica senza fini di lucro affiliate entrambe alla medesima Federazione Sportiva.

E' necessario, inoltre, ai fini della ricorrenza del requisito della diretta attuazione degli scopi istituzionali, che l'associazione o la società sportiva dilettantistica non lucrativa che pone in essere la cessione continui comunque, seppure in una categoria

inferiore, a partecipare ai campionati.

7.10 Quantificazione dell'IVA in sede di accertamento in caso di riqualificazione come commerciale dell'attività svolta dall'associazione sportiva dilettantistica in favore degli associati

Domanda

Qualora in sede di accertamento l'attività svolta dall'associazione sportiva dilettantistica venga riqualificata come commerciale in conseguenza dell'assenza del reale carattere associativo dell'ente, secondo quali criteri le relative entrate conseguite dall'ente stesso devono essere riprese a tassazione agli effetti dell'IVA? Si chiede, in particolare, se l'IVA dovuta debba essere quantificata scorporandola dalle somme riscosse dall'ente, trattandosi di importi percepiti a fronte di "prestazioni di servizi rese nell'esercizio di imprese in locali aperti al pubblico" ai sensi dell'articolo 22, comma 1, n. 4) del DPR n. 633 del 1972 .

Risposta

Ai sensi dell'articolo 13, comma 1, del DPR n. 633 del 1972, la base imponibile IVA delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi "*è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali*".

Il successivo articolo 18 dello stesso DPR n. 633 del 1972 stabilisce che il soggetto che effettua la cessione di beni o prestazione di servizi imponibile deve addebitare la relativa imposta, a titolo di rivalsa, al cessionario o al committente.

In sostanza, in base a tali previsioni, il soggetto passivo che effettua la cessione o la prestazione deve applicare l'IVA, aggiungendo tale imposta, all'importo del corrispettivo dovuto dal cessionario o committente.

Il secondo comma dell'articolo 18, del medesimo DPR n. 633 del 1972 prevede che per le operazioni per le quali non è prescritta l'emissione della fattura il prezzo o il

corrispettivo si intende comprensivo dell'imposta. Tra le operazioni per le quali non vi è obbligo di emissione della fattura rientrano, ai sensi dell'articolo 22, primo comma, n. 4) de DPR n. 633 del 1972, le prestazioni di servizi rese nell'esercizio di imprese in locali aperti al pubblico.

Ciò premesso, in relazione alla fattispecie oggetto di domanda, si richiama la giurisprudenza della Corte di Cassazione, Sezione V, espressa nella sentenza n. 6934 del 17 marzo 2017 relativamente ad un caso in cui in sede di accertamento è stato ritenuto che un'associazione sportiva dilettantistica avesse simulato l'espletamento di un'attività di tipo associativo – ritenuta dalla stessa associazione come non commerciale – con conseguente riqualificazione dell'attività svolta come attività commerciale di gestione della struttura sportiva e relativo recupero a tassazione delle entrate percepite dall'ente.

In tale pronuncia è stato affermato che non è corretto ritenere che l'imponibile accertato, corrispondente alla somma delle quote versate dagli associati per la fruizione dei servizi offerti dall'associazione sportiva dilettantistica, vada considerato comprensivo di IVA.

Ad avviso della Suprema Corte, infatti, la disposizione di cui all'articolo 22, primo comma, n. 4, del DPR n. 633 del 1972, che esclude l'obbligo di emissione di fattura "*per le prestazioni di servizi rese nell'esercizio di imprese in locali aperti al pubblico*" – come nel caso di attività consistente nella gestione di una struttura sportiva, oggetto della controversia decisa dalla stessa Corte – non può essere invocata per addivenire alla conclusione che le quote versate dagli associati, costituenti la base imponibile oggetto di ripresa a tassazione da parte dell'Amministrazione finanziaria, siano da considerarsi comprensive dell'IVA e che questa vada, quindi, scorporata dai corrispettivi accertati.

In particolare, secondo la giurisprudenza di legittimità, nel caso oggetto della decisione sopra richiamata, l'ente associativo agendo formalmente - ma simulatamente - come associazione sportiva dilettantistica, considerava (seppur

indebitamente) non commerciale ai fini IVA la propria attività, cosicché necessariamente le quote versate dai clienti della struttura sportiva venivano riscosse al netto di qualsiasi tipo di imposta indipendentemente dal fatto che le prestazioni di servizio fossero rese nell'esercizio di impresa in un locale aperto al pubblico.

Conseguentemente, sulla base si principi espressi dalla citata giurisprudenza della Corte di Cassazione, si ritiene che, nel caso oggetto di domanda, qualora in sede di accertamento, l'attività svolta dall'associazione sportiva dilettantistica venga riqualificata come attività commerciale in conseguenza dell'assenza del reale carattere associativo dell'ente, l'IVA dovuta deve essere applicata aggiungendo la stessa imposta alle somme riscosse dall'associazione sportiva dilettantistica a fronte di tale attività.

Si precisa che, in sede di accertamento, qualora i competenti uffici dell'Amministrazione finanziaria, riqualificando come commerciale l'attività svolta dall'associazione sportiva dilettantistica, ravvisino l'esistenza di obiettive condizioni di incertezza in relazione alla portata e all'abito applicativo delle norme tributarie rispetto al caso concreto, procederanno alla disapplicazione delle sanzioni ai sensi dell'articolo 10, comma 3, delle legge 27 luglio 2000, n. 212 (recante "*Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*").

8. ESENZIONE DALL'IMPOSTA DI BOLLO

Domanda

Si chiede di chiarire se, ai sensi dell'articolo 27-bis, contenuto nella Tabella, allegato B, al DPR 26 ottobre 1972, n. 642, i documenti, ricevute, eccetera, rilasciati dalle associazioni e dalle società sportive dilettantistiche non lucrative e dai singoli tesserati alle Federazioni Sportive Nazionali e agli Enti di Promozione Sportiva riconosciuti dal CONI a fronte di contributi, rimborsi

spese, indennità forfettarie, rientrino nel regime di esenzione dall'imposta di bollo e se nella locuzione generica "federazioni sportive" rientrino sia le Federazioni Sportive Nazionali (FSN) che le Discipline Sportive Associate (DSA).

Risposta

L'esenzione, in modo assoluto, dal pagamento dell'imposta di bollo, a favore delle federazioni sportive e degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI, è prevista dall'articolo 27-bis, contenuto nella Tabella, allegato B, al DPR n. 642 del 1972,

Prima di rispondere alle due questioni interpretative poste nella domanda, è necessario ripercorrere, in breve, l'evoluzione normativa dell'articolo 27-bis cit., anche in considerazione di quanto previsto, di recente, dal D.Lgs. n. 117 del 2017, in sede di riordino della disciplina del Terzo settore.

L'articolo 27-bis cit. è stato originariamente inserito nella Tabella, allegato B, del DPR n. 642 del 1972 dall'articolo 17 del D.Lgs. n. 460 del 1997 (contente il riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale) ed aveva un ambito soggettivo di applicazione limitato esclusivamente agli "*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).*".

Successivamente, l'articolo 90, comma 6, della legge n. 289 del 2002, ha ampliato la categoria dei soggetti beneficiari della esenzione *de qua,* facendovi rientrare, a decorrere dal 1° gennaio 2003, anche le *"federazioni sportive ed enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI"*.

Da ultimo, il D.Lgs. n. 117 del 2017 (Codice del terzo settore) ha riproposto, ampliandola sotto l'aspetto oggettivo, l'esenzione già prevista dall'articolo 27-bis della tabella B, allegata al DPR n. 642 del 1972.

Ciò è avvenuto ad opera dell'articolo 82, che, al comma 5, stabilisce che "*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 enti di cui al comma 1 sono esenti dall'imposta di bollo".

Il successivo articolo 102 – rubricato "abrogazioni - dello stesso D.Lgs. n. 117 ha disposto l'abrogazione, tra gli altri, degli articoli da 10 a 29 del D.Lgs. n. 460 del 1997, compresa, quindi, anche l'abrogazione dell'art. 17, che, come detto, aveva introdotto, a favore delle ONLUS, l'esenzione per gli atti e documenti indicati nell'art. 27-bis della Tabella.

Le norme sopra richiamate, tuttavia, non hanno interessato l'esenzione dall'imposta di bollo per *"gli atti, documenti, istanze, contratti, nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni posti in essere o richiesti dalle federazioni sportive e dagli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI",* introdotta, invece, dall'articolo 90, comma 6, della legge n. 289 del 2002, ovvero da una disposizione differente da quella abrogata dall'articolo 102, del D.Lgs. n. 117 cit.

Si ritiene, pertanto, che l'esenzione dall'imposta di bollo per gli atti e documenti indicati nell'articolo 27-bis della Tabella, allegato B, al DPR n. 642 del 1972, in favore delle federazioni sportive e dagli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI, sia ancora in vigore.

Ciò posto, in merito alla prima questione interpretativa posta nella domanda, si ritiene che nel concetto di "*atti, documenti (...) richiesti dalle Federazioni sportive ed enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI"* rientrino le ricevute per indennità, rimborsi spese analitici, rimborsi spese forfettari, richiesti a fronte di somme erogate dalle federazioni sportive e dagli enti di promozione, in quanto – trattandosi, evidentemente, di documentazione necessaria ai fini dell'esecuzione dei rimborsi - il loro rilascio viene "richiesto" dalle *"Federazioni sportive ed enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI"*

Per quanto riguarda il secondo quesito, con il quale si intende conoscere se nella definizione generica di "*federazioni sportive*" rientrino sia le Federazioni Sportive Nazionali che le Discipline Sportive Associate, si osserva quanto segue.

Gli articoli 15 e 16 del D.Lgs. n. 242 del 1999 (in tema di riordino del CONI) disciplinano unitariamente sia le Federazioni Sportive Nazionali che le Discipline Sportive Associate.

L'articolo 15 prevede al comma 1 che le Federazioni Sportive Nazionali e le Discipline Sportive Associate "*…svolgono l'attività sportiva in armonia con le deliberazioni del CIO, delle Federazioni internazionali e del CONI*…"; il successivo comma 2 prevede che le Federazioni Sportive Nazionali e le Discipline Sportive Associate "*hanno natura di associazione con personalità giuridica di diritto privato*"; il comma 3 dispone che " *I bilanci delle FSN e delle DSA sono approvati annualmente dall'organo di amministrazione federale e sono sottoposti alla approvazione della Giunta nazionale del CONI*"; il comma 5 dispone che " *Le FSN e le DSA sono riconosciute, ai fini sportivi, dal Consiglio Nazionale*".

Inoltre, l'articolo 16 del citato D.Lgs. n. 242, che detta norme in materia di statuti delle FSN e delle DSA, prevede al comma 1 che " *Le federazioni sportive nazionali e le discipline sportive associate sono rette da norme statutarie e regolamentari sulla base del principio di democrazia interna, del principio di partecipazione all'attività sportiva da parte di chiunque in condizioni di parità e in armonia con l'ordinamento sportivo nazionale ed internazionale*".

Considerato, quindi, che le norme che istituiscono e regolamentano le Federazioni Sportive Nazionali e le Discipline Sportive Associate sono le stesse, che le attività sportive svolte sia dalle Federazioni Sportive Nazionali che dalle Discipline Sportive Associate sono disciplinate dalle disposizioni degli articoli 15 e 16 del D.Lgs. n. 242, si può ritenere che la disposizione di esenzione dall'imposta di bollo di cui all'articolo 27-bis della tabella, allegato B, al DPR n. 642, quando fa riferimento alle "federazioni sportive ed enti di promozione sportiva riconosciuti dal

CONI" è applicabile anche nei confronti delle Discipline Sportive Associate.

Alla luce delle considerazioni svolte, si ritiene che il legislatore, estendendo l'esenzione dell'articolo 27-bis anche alle "federazioni sportive ed agli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI" abbia voluto sollevare le federazioni sportive, comprese le Discipline Sportive Associate, e gli Enti di Promozione Sportiva dall'onere di corrispondere l'imposta di bollo sia sui documenti prodotti dagli stessi che su quelli richiesti.

Si ritiene, quindi, che tutti i documenti, comprese le ricevute per indennità, rimborsi spese analitici, rimborsi spese forfettari, richiesti a fronte di somme erogate dalle federazioni sportive (Federazioni Sportive Nazionali e Discipline Sportive Associate) e dagli Enti di Promozione Sportiva, rientrano tra gli atti che godono della esenzione da imposta di bollo di cui al più volte citato articolo 27-bis.

***

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Ernesto Maria Ruffini

(Firmato digitalmente)