ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI DI BOLOGNA

DAL CODICE DEL TERZO SETTORE ALLA RIFORMA DELLO SPORT: QUALE FUTURO PER LE ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE?

ASD e APS: aspetti normativi e fiscali e valutazioni a confronto

Dott. Cesare Mattei – Dottore Commercialista in Bologna

ARGOMENTI TRATTATI

- Le Associazioni sportive dilettantistiche (ASD)
- Le Associazioni di promozione sociale (APS)
- ASD e riforma del terzo settore
- Il RUNTS
- Le attività ammesse in regime forfettario
- Le attività connesse e non connesse
- Effetti della riforma del terzo settore sulle ASD
- La decommercializzazione dei proventi
- Pro e contro dell'iscrizione al registro unico del terzo settore

Le associazioni sportive dilettantistiche - ASD

L'ASD è un **ente no profit** che svolge la propria attività con l'obiettivo di **promuovere la cultura dello sport** e **l'interazione tra le persone**, abbattendo ogni disparità nonché garantendo il perseguimento di finalità ludico-sociali.

L'associazione sportiva dilettantistica per essere qualificata tale dovrà, come ha fatto fino ad oggi, chiedere l'iscrizione nel Registro C.O.N.I. delle società ed associazioni sportive dilettantistiche, in quanto per questa categoria di enti, la certificazione dell'attività svolta continua ad essere operata dal C.O.N.I., ai sensi dell'articolo 7 della Legge 186/2004.

Il nuovo Registro delle Attività Sportive Dilettantistiche

Il nuovo Registro Nazionale delle Attività Sportive Dilettantistiche istituito dall'art. 4 del D. Lgs. 39/2021 prevede l'iscrizione delle Asd ed Ssd che ***svolgono attività sportiva, compresa l'attività didattica e formativa e che operano nell'ambito di una FNS, EPS, DSA riconosciuti dal CONI***, per accedere a benefici e contributi pubblici e statali in materia di sport

Il Registro Unico del Terzo Settore RUNTS

Il RUNTS è articolato in sezioni che corrispondono alle categorie nelle quali gli enti del Terzo potranno decidere di inquadrarsi.

Le sezioni sono sette:

- Organizzazioni di volontariato
- **Associazioni di promozione sociale**
- Enti filantropici
- **Imprese sociali** incluse le cooperative sociali
- Reti associative
- Società di mutuo soccorso
- Altri enti del Terzo settore

Le ASD e il codice del terzo settore

Il legislatore ha di fatto escluso le **ASD** dal nuovo codice, pur prevedendo "*l'organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche*" all'art. 5, comma 1, del CTS

Il legislatore non ha voluto includere tra gli ETS la categoria delle associazioni sportive dilettantistiche ma, nell'ambito della categoria residuale "*altri enti di carattere privato…*.", ha voluto concedere ad enti non commerciali la possibilità di svolgere attività sportiva dilettantistica nell'ambito del Codice del Terzo Settore.

Le associazioni sportive dilettantistiche saranno allora obbligate a confluire nel Registro Unico del Terzo Settore nella categoria residuale di cui sopra?

La risposta è la seguente: per un'associazione sportiva dilettantistica diventare Ente del Terzo Settore non sarà un **obbligo**, ma una **facoltà**.

Quindi un ETS potrà esercitare attività sportiva dilettantistica, ma un'associazione sportiva dilettantistica non farà parte del Terzo Settore, così come definito dalla Riforma

Rapporto tra Sport e Terzo settore

Nonostante il RUNTS non preveda una specifica sezione dedicata agli enti sportivi e il CTS non menzioni specificatamente le ASD e SSD tra gli enti che possono qualificarsi come ETS, le disposizione del CTS non escludono la possibilità per le ASD e SSD di accedere al terzo settore attraverso l'iscrizione al RUNTS, assumendo cosi la **doppia qualifica di ASD/SSD e ETS**

Inoltre, l'art 5 comma 1, lett t) del CTS e l'art 2 del D.lgs n 112/2017 (nuova disciplina dell'impresa sociale) contengono una definizione di attività sportiva più ampia, contemplando **l'organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche** tra le attività di interesse generale degli ETS e delle nuove imprese sociali

La riforma del terzo settore

La forma di **APS** rappresenta la naturale conseguenza della "*natura mutualistica*" delle ASD, che normalmente organizzano e gestiscono attività sportive dilettantistiche in favore dei propri associati

La **riforma del terzo settore** ha quindi permesso alle **ASD** di scegliere se mantenere il precedente regime fiscale, giuridico ed economico, o se entrare a far parte del **RUNTS** aderendo quindi al nuovo codice

ASD E APS

In sintesi, un'associazione sportiva dilettantistica si troverà di fronte a due alternative:

- entrare nel RUNTS, assumendo la denominazione di ETS oltre che di ASD, chiedendo l'iscrizione al Registro C.O.N.I. per l'attività sportiva svolta. In questo caso l'ETS – ASD **perderà** la possibilità di godere della Legge 398/1991 e dell'articolo 67 del TUIR. Il regime fiscale applicabile sarà quello previsto dall'articolo 79 e seguenti del CTS e, **solo nel caso in cui si qualificasse come associazione di promozione sociale**, quello forfettario di cui all'articolo 86 del Codice;
- restare ASD con regolare iscrizione al Registro CONI continuando a godere delle agevolazioni di settore (legge 398/1991 e articolo 67 TUIR tra le principali)

ASD escluse dalla riforma del Terzo settore

NON possono qualificarsi come ETS le ASD che svolgono in via prevalente attività diverse da quelle di interesse generale (attività commerciali in genere)

NON rispettano i requisiti per ottenere la qualifica di APS le ASD prive di volontari o nelle quali le risorse umane retribuite sono superiori al 5% dei soci o al 50% dei volontari

I LAVORATORI SPORTIVI, che applicano l'art. 67 del TUIR, non rientrano nel suddetto rapporto. Nella nozione di "*lavoratori impiegati nell'attività*" vi rientrano solo i lavoratori dipendenti e i parasubordinati (DM 106/2020 art. 8 c.6)

REGISTRO CONI E RUNTS

L'accesso al **Registro delle Società Dilettantistiche** assume rilievo ai fini sportivi, il **RUNTS** certifica l'appartenenza dell'ente al Terzo settore e ha una valenza costitutiva ai fini della fruizione dei benefici previsti dal CTS

DISCIPLINE SPORTIVE AMMESSE IN REGIME FORFETTARIO DELLA Legge 398/1991

L'Agenzia delle Entrate pone due condizioni da rispettare per definire gli scopi tipici dell'ente sportivo dilettantistico **non lucrativo** (Associazioni sportive dilettantistiche e anche Società sportive dilettantistiche)

- Le attività sportive devono essere quelle determinate dall'organismo affiliante (FSN, DSA, EPS)
- Non sono ricomprese le attività sportive che non rientrano nell'ambito delle discipline riconosciute dal CONI (delibere CONI n. 1566 del 20/12/ 2016; n. 1568 del 14/02/2017; n. 1569 del 10/05/2017)

Ogni attività svolta al di fuori di questi parametri è sempre considerata un'attività commerciale che **non può usufruire del regime forfettario**

Quali discipline sportive….

Le Discipline Sportive riconosciute dal CONI potrebbero non coincidere con quelle rientranti nelle attività previste dal CTS

(Delibera che individua 385 discipline sportive iscrivibili al Registro CONI)

Una **ASD** potrebbe svolgere contemporaneamente sia attività sportive disciplinate dal CONI che attività che lo stesso non riconosce come attività sportive

INDIVIDUAZIONE DELLE ATTIVITA' CONNESSE E *NON CONNESSE* AGLI SCOPI ISTITUZIONALI DELLA A.S.D.

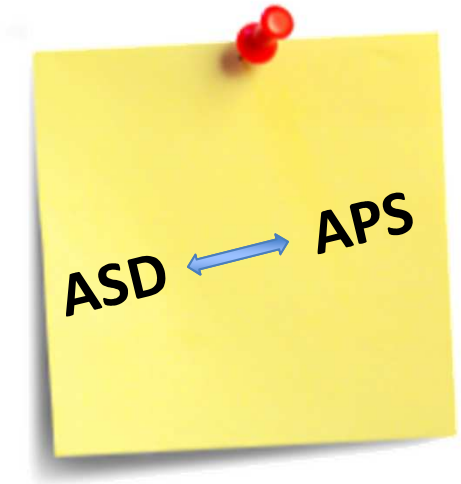
CASI PRATICI - *La ristorazione ed i massaggi*

L'attività di **somministrazione di alimenti e bevande** svolta all'interno della struttura attraverso un semplice **punto di ristoro a favore di soci e tesserati**, rispetto ad un'attività di ristorazione svolta con un'organizzazione di impresa (cuochi, camerieri, attrezzature, etc.) volta a porre in atto una ***concorrenza sul mercato ad altre strutture commerciali*** i cui proventi non possono essere fatti rientrare nel regime agevolativo.

INDIVIDUAZIONE DELLE ATTIVITA' CONNESSE E *NON CONNESSE* AGLI SCOPI ISTITUZIONALI DELLA A.S.D.

CASI PRATICI - *La ristorazione ed i massaggi*

L'attività di **massaggi** a fini di assistenza allo sportivo, non fine a se stessa, ma svolta al termine o prima di una prestazione sportiva, può invece ricondursi al concetto di attività connessa



ATTIVITA' DIVERSE delle associazioni sportive dilettantistiche, tra cui quelle non assimilabili a quelle ISTITUZIONALI e/o quelle puramente COMMERCIALI e ***NON CONNESSE*** allo scopo dell'ente (*discipline non riconosciute dal CONI*)

Le dilettantistiche affiliate **che non svolgano attività sportive dilettantistiche** potranno valutare l'opportunità di diventare ente del terzo settore nella categoria APS – associazione di promozione sociale – e usufruire di agevolazioni del tutto analoghe sui corrispettivi specifici oltre ad altri benefici espressamente previsti per la nuova figura.

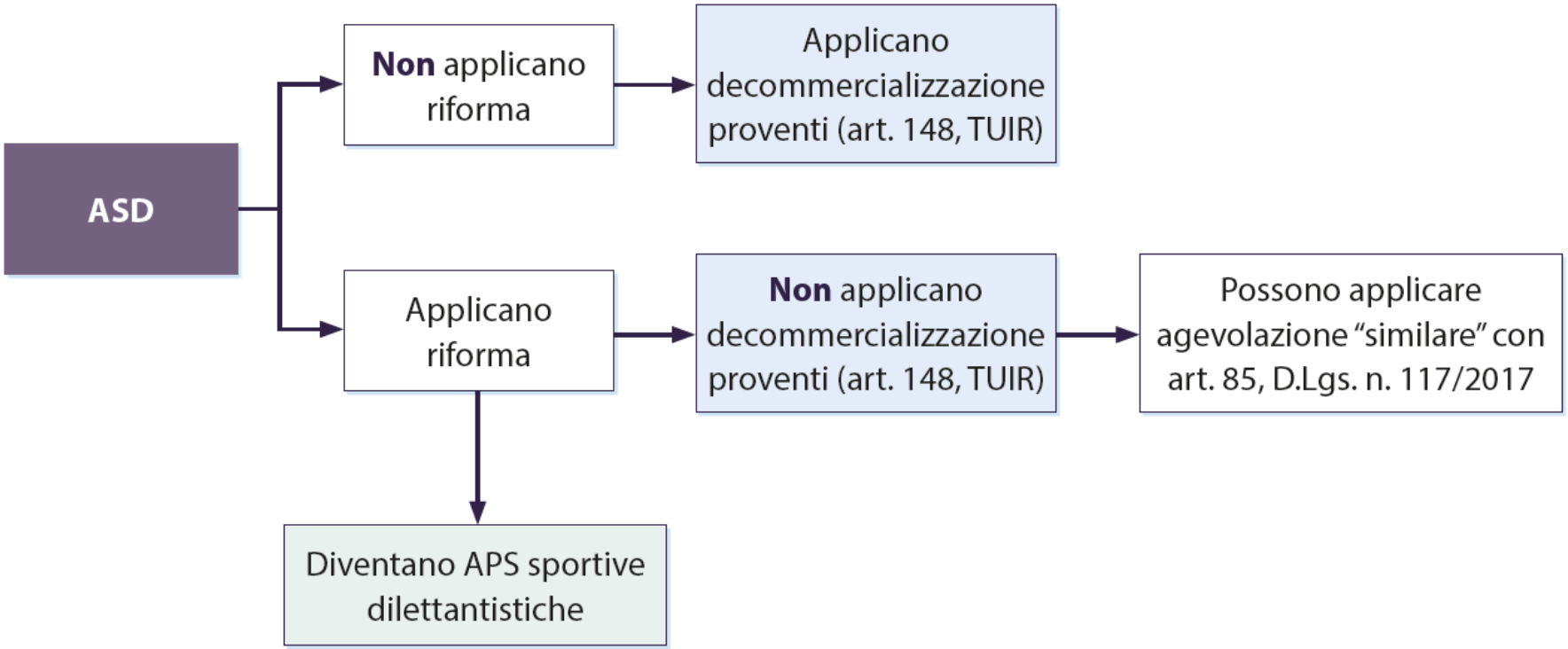
La decommercializzazione dei proventi

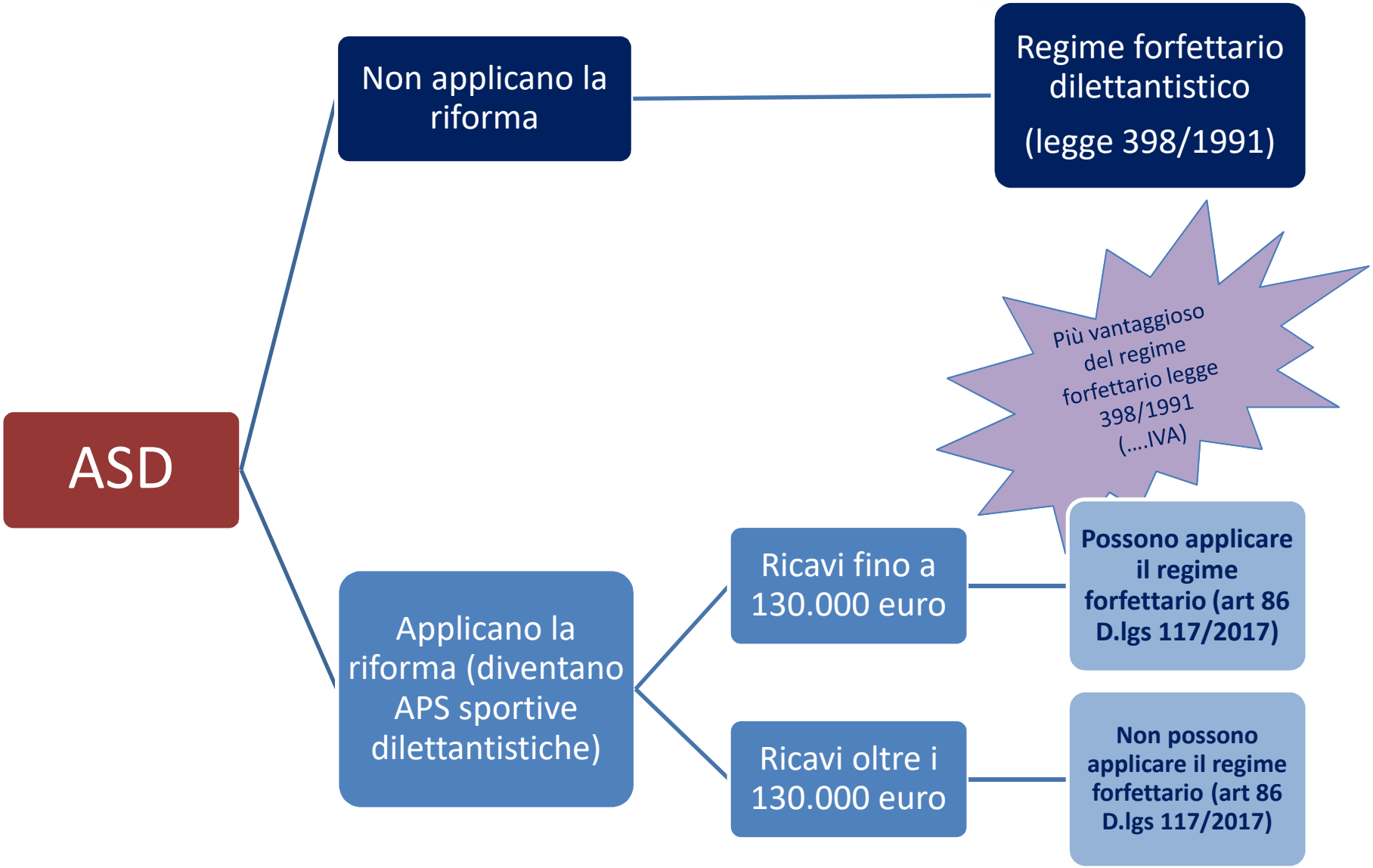
Solo per le **associazioni di promozione sociale,** all'interno del Codice, non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti dei propri associati e dei familiari conviventi degli stessi, ovvero degli associati di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché nei confronti di enti composti in misura non inferiore al settanta percento da enti del Terzo settore ai sensi dell'articolo 5,comma 1, lettera m).

Quindi la nostra ASD che voglia entrare nel Registro Unico del Terzo Settore non potrà che essere strutturata come associazione di promozione sociale se non vorrà perdere anche il beneficio della detassazione dei corrispettivi specifici.

Decommercializzazione ex art. 148, comma 3, TUIR	Decommercializzazione ex art. 85, commi 1 e 2, CTS
"Per le associazioni … sportive dilettantistiche non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, ***dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali***, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati".	"Non si considerano commerciali le attività svolte dalle APS in diretta attuazione degli scopi istituzionali effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti dei propri associati e dei ***familiari conviventi degli stessi***, ovvero degli associati di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché nei confronti di enti composti in misura non inferiore al 70% da enti del Terzo settore ai sensi dell'articolo 5, comma 1, lettera m). Non si considerano, altresì, commerciali, ai fini delle imposte sui redditi, le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati e ai familiari conviventi degli stessi verso pagamento di corrispettivi specifici in attuazione degli scopi istituzionali"

EFFETTI DELLA RIFORMA SULLE ASD





L'assunzione della qualifica di ETS/APS consente l'accesso ai **regimi fiscali forfettari specificatamente riservati nel CTS** come anche alle **agevolazioni previste per la generalità degli ETS**

Qualora una **ASD** opti per l'ingresso nel Terzo settore, la scelta più conveniente appare quella dell'APS, in quanto:

- Potrà mantenere la defiscalizzazione dei corrispettivi specifici versati dagli associati

- Fino alla soglia dei 130.000 euro di ricavi potrà mantenere l'applicazione del regime forfettario senza applicazione dell'IVA a titolo di rivalsa e con esonero degli obblighi di registrazione e di tenuta delle scritture contabili per l'attività commerciale esercitata

- Oltre ai 130.000 ai fini delle imposte dirette potrà applicare il regime forfettario previsto dall'ex art. 80 del D.lgs 117/2017 e ai fini IVA permarrà il regime di esclusione per l'attività svolta nei confronti degli associati/partecipanti/tesserati mentre sarà assoggettata a IVA l'attività rivolta agli altri soggetti

Articolo 80 CTS

PRESTAZIONI DI SERVIZI		ALTRE ATTIVITÀ	
Ricavi	% Redditività	Ricavi	% Redditività
fino a 130.000	7%	fino a 130.000	5%
da 130.001 a 300.000	10%	da 130.001 a 300.000	7%
oltre 300.000	17%	oltre 300.000	14%

Tassazione per ETS ricavi per prestazioni di servizi per ***€ 350.000***

Scaglioni	Ricavi	% Redditività	Reddito
fino a € 130.000	130.000	7%	9.100
da € 130.001 a € 300.000	170.000	10%	17.000
oltre € 300.000	50.000	17%	8.500
Totale	***350.000***		***34.600***

Malgrado il ***regime fiscale e contabile***, indubbiamente ***favorevole***, previsto dalla più volte citata ***L. 398/91***, per alcune associazioni sportive dilettantistiche potrebbe comunque risultare *più vantaggioso richiedere l'iscrizione nel RUNTS*; in particolare per quei soggetti che possiedono i presupposti per essere iscritti nella sezione delle APS, in quanto, ***l'art. 86 del CTS***, come evidenziato in precedenza, riconosce una percentuale di redditività pari a quella riconosciuta dalla L. 398/91 (3%), ma, a differenza di quest'ultima, ***non prevede un obbligo di rivalsa dell'IVA e quindi non prevede neppure l'obbligo di versamento dell'IVA***.

GLI EFFETTI DELLE DUE RIFORME

La redazione dello **statuto** di una ASD deve tener conto della scelta di entrare o meno nel Terzo Settore. Qualora intenda assumere la qualifica di ETS lo statuto dovrà essere redatto, oltre che nel rispetto del **D.Lgs. 36/2021** (Riforma dello Sport), anche tenendo conto del **D.Lgs. 117/2017**

GLI EFFETTI SOTTO IL PROFILO TRIBUTARIO

La Riforma dello Sport sotto il profilo tributario non modifica le norme fiscali "***capisaldi***" quali la L. 398/91, l'art. 148 c. 3 del TUIR e l'art. 4 c. 4 del DPR 633/72

La Riforma del Terzo Settore implica invece la **rinuncia** per le ASD che vi entreranno alla possibilità di applicare le norme di cui sopra

Fonti normative	Agevolazioni in favore delle APS
Personalità giuridica (art. 22 CTS)	Acquisto automatico della personalità giuridica mediante iscrizione al RUNTS per mezzo di un notaio ed avendo un patrimonio minimo di 15.000€
Volontari (artt. 17, 18 e 35 CTS)	APS e ogni altro ETS, devono svolgere la propria attività avvalendosi in modo prevalente dell'apporto dei volontari associati (sempre assicurati). Possono avere lavoratori retribuiti solo limitatamente (non più della metà dei volontari impiegati nell'attività o del 5% degli associati). Dei volontari non occasionali deve essere tenuto un apposito registro.

Fonti normative	Agevolazioni in favore delle APS
Rapporti con gli enti pubblici (artt. 55 e 56 CTS)	Le amministrazioni pubbliche possono sottoscrivere con le APS, iscritte da almeno sei mesi nel RUNTS, convenzioni finalizzate allo svolgimento in favore di terzi di attività o servizi sociali di interesse generale, se più favorevoli rispetto al ricorso al mercato. Deroga al Codice dei Contratti con meccanismo di *Co-progettazione Co-programmazione*
Accesso al credito agevolato (art. 67 CTS)	Le APS che, nell'ambito delle convenzioni di cui all'art. 56 CTS, abbiano ottenuto l'approvazione di uno o più **progetti di attività e di servizi di interesse generale** inerenti alle finalità istituzionali, possono fruire delle medesime provvidenze creditizie e fideiussorie previste dalle norme vigenti per le cooperative e i loro consorzi

Fonti normative	Agevolazioni in favore delle APS
Accesso al Fondo sociale europeo (art. 69 CTS)	Le APS possono partecipare alle iniziative promosse da Stato, Regioni e Province autonome volte a favorire l'accesso ai finanziamenti europei per progetti finalizzati al raggiungimento degli obiettivi istituzionali.
Locali utilizzati (art. 71 CTS)	Stato, Regioni, Province autonome e gli Enti locali possono **concedere in comodato** beni mobili ed immobili di loro proprietà, non utilizzati per fini istituzionali, agli ETS, incluse le APS, per lo svolgimento delle loro attività istituzionali. Durata massima di trent'anni, nei quali l'ente concessionario ha l'onere di effettuare sull'immobile, gli interventi di manutenzione e gli altri interventi necessari a mantenere la funzionalità dell'immobile

Fonti normative	Agevolazioni in favore delle APS
Agevolazioni in materia di imposte indirette e tributi locali (art. 82 CTS)	Non soggetti imposta sulle successioni e donazioni, ipotecaria e catastale ***trasferimenti a titolo gratuito*** Imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa per atti costitutivi, modifiche statutarie Modifiche statutarie sono esenti dall'imposta di registro se hanno lo scopo di adeguare gli atti a modifiche o integrazioni normative Le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa per gli ***atti traslativi a titolo oneroso della proprietà*** di beni immobili e per gli atti traslativi o costituitivi di diritti reali immobiliari di godimento in loro favore ***se beni direttamente utilizzati***

Fonti normative	Agevolazioni in favore delle APS
Agevolazioni in materia di imposte indirette e tributi locali (art. 82 CTS)	Atti, documenti, istanze, contratti, copie (anche se dichiarate conformi), estratti, certificazioni, dichiarazioni, attestazioni e ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato posti in essere o richiesti da tali enti sono ***esenti dall'imposta di bollo*** Immobili posseduti e utilizzati dagli enti non commerciali del Terzo settore di cui all'art. 79, co. 5, ***destinati esclusivamente allo svolgimento con modalità non commerciali***, di attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e ***sportive*** sono esenti dall'imposta municipale propria e dal tributo per i servizi indivisibili alle condizioni e nei limiti previsti dalla normativa vigente.

Fonti normative	Agevolazioni in favore delle APS
Detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali (art. 83 CTS)	Le ***erogazioni liberali*** in denaro o in natura in favore di ETS non commerciali, incluse le APS, sono ***detraibili*** dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche per il 30% fino ad un importo non superiore a 30.000€ per ciascun periodo d'imposta. Le erogazioni liberali in denaro o in natura in favore di ETS non commerciali, incluse le APS, sono deducibili dal reddito netto complessivo di persone fisiche, enti e società nei limiti del 10% del reddito complessivo dichiarato.

Fonti normative	Agevolazioni in favore delle APS
Regime fiscale delle APS (artt. 79 e 85 CTS)	Non si considerano commerciali: Le attività svolte dalle APS in diretta attuazione degli scopi istituzionali effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti dei propri associati e dei familiari conviventi degli stessi, ovvero degli associati di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché nei confronti di enti composti in misura non inferiore al settanta percento da enti del Terzo settore ai sensi dell'art. 5, co. 1, lett. m);

Fonti normative	Agevolazioni in favore delle APS
Regime fiscale delle APS (artt. 79 e 85 CTS)	Non si considerano commerciali: I ***redditi degli immobili*** destinati in via esclusiva allo svolgimento di attività non commerciale da parte delle APS sono ***esenti*** dall'imposta sul reddito delle società Le attività di ***vendita di beni acquisiti*** da terzi ***a titolo gratuito*** a fini di sovvenzione, a condizione che la vendita sia curata direttamente dall'organizzazione senza alcun intermediario e sia svolta senza l'impiego di mezzi organizzati professionalmente per fini di concorrenzialità sul mercato

VANTAGGI

Non sono soltanto fiscali ma riguardanti anche semplificazioni amministrative, deroghe al Codice dei Contratti, accesso a fondi pubblici ed altre….

SVANTAGGI

Rinuncia norme fiscali per le ASD

DUBBI

Inquadramento giuslavoristico di lavoratori e collaboratori con diversi aspetti ancora da definire.

ISCRIZIONE AL RUNTS: PRO E CONTRO

ASD

- Defiscalizzazione corrispettivi da soci
- Defiscalizzazione corrispettivi da associati
- Regime forfetario (398/91)
- Compensi Sportivi
- Detrazioni Erogazioni liberali 19% fino a € 1.500
- Deduzioni Erogazioni liberali non applicabili
- Detrazione costi sportivi
- 5 per mille
- Defiscalizzazione corrispettivi per somministrazione alimenti e bevande - NO

ASD-APS

- Defiscalizzazione corrispettivi da soci
- Defiscalizzazione corrispettivi da associati - NO
- Regime forfetario (ART. 86 CTS)
- Compensi Sportivi ?
- Detrazioni Erogazioni liberali 30% fino a 30.000 euro
- Deduzioni Erogazioni liberali fino ad un massimo del 10% del reddito dichiarato
- Detrazione costi sportivi
- 5 per mille
- Defiscalizzazione corrispettivi per somministrazione alimenti e bevande

Lo Sport assume valore nel terzo settore in quanto attività a **rilevanza sociale** e come veicolo di **integrazione sociale**

L'**opportunità** di entrare nel terzo settore riconosce il ruolo che le società sportive hanno a livello **sociale,** nel creare **valore** per la collettività