

**La natura giuridica delle associazioni ASD-APS in vista dell'applicazione - a partire dal 1° gennaio 2026 - delle imposte indirette e dirette.**

## ***LA NORMATIVA FISCALE PER LE ASD***

**15-09-2025**

**Andrea Gippone – Dottore Commercialista**

# Le attività non commerciali



Secondo le disposizioni contenute nell'articolo 148 del Tuir, non è considerata commerciale:

- l'attività svolta nei confronti degli associati o partecipanti, in conformità alle finalità istituzionali, dalle associazioni, dai consorzi e dagli altri enti non commerciali di tipo associativo (1° comma);
- Le somme versate dagli associati o partecipanti a titolo di quote o contributi associativi non concorrono a formare il reddito complessivo (sempre 1° comma);
- per le associazioni sportive dilettantistiche, 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 (3° comma).

# Perdita della qualifica di ente non commerciale



L'articolo 149, al primo comma, del Tuir, stabilisce che indipendentemente dalle previsioni statutarie, l'ente perde la qualifica di ente non commerciale qualora eserciti prevalentemente attività commerciale per un intero periodo d'imposta.

Il successivo comma 2, specifica che ai fini della qualificazione commerciale dell'ente si tiene conto anche dei seguenti parametri:

- a) prevalenza delle immobilizzazioni relative all'attività commerciale, al netto degli ammortamenti, rispetto alle restanti attività;
- b) prevalenza dei ricavi derivanti da attività commerciali rispetto al valore normale delle cessioni o prestazioni afferenti le attività istituzionali;
- c) prevalenza dei redditi derivanti da attività commerciali rispetto alle entrate istituzionali, intendendo per queste ultime i contributi, le sovvenzioni, le liberalità e le quote associative;
- d) prevalenza delle componenti negative inerenti all'attività commerciale rispetto alle restanti spese.

# Perdita della qualifica di ente non commerciale



Il passaggio da ente non commerciale ad ente commerciale opera a partire dal medesimo periodo d'imposta in cui vengono meno le condizioni che legittimano le agevolazioni e comporta l'obbligo di comprendere tutti i beni facenti parte del patrimonio dell'ente nell'inventario di cui all'articolo 15 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, secondo quanto disposto dal comma 3 del medesimo articolo.

Tuttavia, il successivo comma 4, specifica che le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 non si applicano:

- agli enti ecclesiastici riconosciuti come persone giuridiche agli effetti civili;
- **alle associazioni sportive dilettantistiche.**

# La Circolare 18/E del 1° agosto 2018



La circolare 18/E dell'Agenzia delle Entrate del 1° agosto 2018, che rimane tutt'ora in vigore, affronta diversi aspetti di natura tributaria che riguardano gli enti sportivi, con particolare attenzione alla:

- qualificazione tributaria delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche;
- perdita della qualifica di ente non commerciale da parte delle associazioni sportive dilettantistiche;
- agevolazione di cui all'articolo 148, comma 3 del Tuir;
- applicazione del regime fiscale agevolato di cui alla Legge 398/1991 (che non tratteremo in questa sede).

# La Circolare 18/E del 1° agosto 2018

## La qualificazione tributaria delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche.



Viene ribadito il fatto che le associazioni sportive dilettantistiche rientrano nella categoria degli enti diversi dalle società.

In quanto tali, qualora esse 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.

Per quanto riguarda, invece, le società sportive dilettantistiche, 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.

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.

# La Circolare 18/E del 1° agosto 2018



## La perdita della qualifica di ente non commerciale da parte delle associazioni sportive dilettantistiche.

Assume importanza il fatto che venga ribadito il contenuto dell'articolo 149 per le associazioni sportive dilettantistiche, sottolineando che le norme sulla perdita della qualifica di ente non commerciale stabilite nei commi 1 e 2, del TUIR , per esplicita previsione contenuta nel comma 4 dello stesso articolo 149 del citato testo unico, non si applicano a tali soggetti .

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.

# La Circolare 18/E del 1° agosto 2018



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, tra le altre, delle associazioni sportive dilettantistiche, consistente nella decommercializzazione ai fini IRES delle attività rese in diretta attuazione degli scopi istituzionali, verso il pagamento di corrispettivi specifici.

La presente disposizione agevolativa è applicabile anche alle società sportive dilettantistiche senza fini di lucro di cui all'articolo 90 della legge n. 289 del 2002.

In buona sostanza, viene espressamente prevista la non imponibilità ai fini IRES di talune prestazioni rese da specifiche categorie di enti non commerciali associativi, tra i quali rientrano le associazioni sportive dilettantistiche e, per quanto previsto dalla Legge 289 del 2002, anche le società sportive dilettantistiche.

# La Circolare 18/E del 1° agosto 2018



L'agevolazione di cui all'articolo 148, comma 3 del Tuir.

Affinchè venga garantita la decommercializzazione dei corrispettivi specifici, è' pero necessario che sussistano contemporaneamente tutti 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 Circolare 18/E del 1° agosto 2018



## L'agevolazione di cui all'articolo 148, comma 3 del Tuir.

In merito al requisito della diretta attuazione con gli scopi istituzionali che deve connotare le attività agevolate, la citata Circolare ha chiarito che ai fini dell'applicabilità della disposizione agevolativa in argomento è tale quella che costituisce il naturale completamento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano l'ente.

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 considerarsi decommercializzate ai sensi della disposizione in argomento.

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

# L'Imposta sul Valore Aggiunto



## La normativa attuale

L'attuale regime IVA per gli enti sportivi dilettantistici è disciplinata dall'art. 4, comma 4, del D.P.R. 633/1972 il quale prevede **l'esclusione** dall'ambito applicativo IVA per:

- a) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi ai soci, associati o partecipanti verso pagamento di corrispettivi specifici, o di contributi supplementari determinati in funzione delle maggiori o diverse prestazioni alle quali danno diritto
- b) effettuate in conformità alle **finalità istituzionali** da associazioni sportive dilettantistiche, anche se rese nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali.

# L'Imposta sul Valore Aggiunto



## La normativa attuale

Il comma 7 prevede poi che **l'esclusione** dall'ambito applicativo IVA è **condizionata** al fatto che le associazioni sportive dilettantistiche uniformino i propri atti costitutivi o statuti (redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata) alle seguenti clausole:

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

# L'Imposta sul Valore Aggiunto



## La normativa attuale

- disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l'effettività del rapporto medesimo escludendo espressamente ogni limitazione in funzione della temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d'età il diritto di voto per l'approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell'associazione;
- obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;

# L'Imposta sul Valore Aggiunto



- eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all'articolo 2532 [oggi art. 2538], secondo comma, del codice civile, sovranità dell'assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1° gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell'articolo 2532, ultimo comma, del codice civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;
- intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa.

Le condizioni previste dal comma 4 e 7 trovano esatta corrispondenza nell'esclusione dal reddito imponibile operata dall'art. 148, commi 3 e 8, del D.P.R. 22.12.1986 n. 917.

# L'Imposta sul Valore Aggiunto

Il nuovo regime di esenzione dal 1° gennaio 2026



L'attuale quadro normativo, così come delineato dall'art. 4, commi 4 e 7 del D.P.R. 633/1972, è stato oggetto della **procedura di infrazione n. 2008/2010** della Commissione europea **per violazione degli obblighi in materia di IVA stabiliti dall'art. 132 della direttiva 2006/112/CE**.

In particolare, l'art. 132 della direttiva 2006/115/CE prevede il regime di esenzione dall'imposta:

- a) per le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica,
- b) fornite da organismi senza fine di lucro alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica,
- c) a condizione che l'esenzione non sia tale da provocare distorsioni della concorrenza.

# L'Imposta sul Valore Aggiunto



## Il nuovo regime di esenzione dal 1° gennaio 2026

Per superare la procedura di infrazione comunitaria il legislatore è intervenuto con **l'art. 5, comma 15-quater, del D.L. 21.10.2021 n. 146**, in vigore dal primo luglio 2024, adeguandosi così all'art. 132 della direttiva 2006/115/CE.

In particolare, l'art. 5, comma 15-quater:

- a) abroga a far data dal 1° luglio 2024 le disposizioni contenute nell'art. 4, commi 4, 5, 6 e 7 del D.P.R. 633/1972,
- b) Inserisce un nuovo quarto comma all'art. 10 del D.P.R. 633/1972, spostando così le prestazioni rese dagli enti sportivi a favore dei propri associati dall'ambito originario dell'esclusione a quello nuovo dell'esenzione dall'imposta.

# L'Imposta sul Valore Aggiunto



## Il nuovo regime di esenzione dal 1° gennaio 2026

Il nuovo quarto comma dell'art. 10 del D.P.R. 633/1972 prevede **l'esenzione** dall'IVA:

- a) per le **prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica**;
- b) **rese da associazioni sportive dilettantistiche alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica** ovvero nei confronti di associazioni che svolgono le medesime attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali;
- c) **a condizione di non provocare distorsioni della concorrenza** a danno delle imprese commerciali soggette all'IVA.

# L'Imposta sul Valore Aggiunto



## Il nuovo regime di esenzione dal 1° gennaio 2026

Le disposizioni di cui al quarto comma dell'art. 10 del D.P.R: 633/1972 si applicheranno a condizione che:

- a) le associazioni interessate riportino nello statuto il **divieto di distribuire, anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione** nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell'associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge,
- b) si **conformino alle specifiche clausole**, da inserire nei relativi atti costitutivi o statuti redatti nella forma dell'atto pubblico o della scrittura privata autenticata o registrata, che coincidono esattamente con quelle previste dall'art. 4, comma 7 del D.P.R. 633/1972, nella sua attuale formulazione e già evidenziate in precedenza, e dall'art. 148, comma 8, del D.P.R. 917/1986.

# L'Imposta sul Valore Aggiunto



## L'anticipo del regime di esenzione Iva al 17.8.2023

L'art. **36-bis del D.L. 22.6.2023 n. 75** (c.d. decreto "P.A.-bis"), in vigore dal 17.8.2023, ha sostanzialmente anticipato le novità in materia di esenzione IVA previste dall'art. 5, comma 15-quater, del D.L. 21.10.2021 n. 146.

In particolare, il primo comma dell'art. 36-bis prevede che sono esenti dall'imposta sul valore aggiunto:

- a) le **prestazioni di servizi strettamente connessi con la pratica dello sport, compresi quelli didattici e formativi**,
- b) rese **nei confronti delle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica**,
- c) da parte di **enti sportivi dilettantistici di cui all'articolo 6 del decreto legislativo 28.2.2021, n. 36** (associazioni e società sportive dilettantistiche, nonché enti del Terzo Settore).

# L'Imposta sul Valore Aggiunto



## L'anticipo del regime di esenzione Iva al 17.8.2023

Il secondo comma dell'art. 36-bis del D.L. 22.6.2023 n. 75 introduce una **norma di interpretazione autentica** secondo cui:

- le prestazioni dei servizi didattici e formativi, rese prima del 17.8.2023, data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto 75/2023, si intendono comprese nell'ambito di applicazione dell'articolo 10, primo comma, numero 20), del D.P.R. 633./1972.

# La legge 398/1991



## Premessa

Le associazioni e società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro possono optare per il regime fiscale agevolato previsto dalla Legge 16.12.1991 n. 398.

Il regime fiscale agevolato prevede:

- ☐ modalità di determinazione forfetaria del reddito imponibile e dell'IVA;
- ☐ semplificazione degli adempimenti contabili, di certificazione dei corrispettivi e dichiarativi.

# La legge 398/1991



## Ambito soggettivo

Possono optare per questo regime:

- ☐ le associazioni sportive dilettantistiche;
- ☐ le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro per espressa previsione dell'articolo 90 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.»*;
- ☐ Enti del terzo settore (sino al 31 dicembre 2025).

# La legge 398/1991

## Ambito oggettivo

Il regime forfetario di cui alla L. 398/1991 è applicabile alle sole attività:

- ☐ **strutturalmente funzionali a quella istituzionale,**
- ☐ **che costituiscono il naturale completamento degli scopi specifici e particolari che caratterizzano l'ente sportivo dilettantistico.**

In base alle indicazioni della circ. 18/E/2018, punto 6.2, rientrano quindi in regime L. 398/1991:

- ☐ la vendita di materiale sportivo nel caso in cui tali 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, e siano prevalentemente destinate agli associati o ai tesserati praticanti l'attività sportiva;
- ☐ sponsorizzazioni, cene sociali, lotterie;
- ☐ il servizio di utilizzo dei campi da gioco, degli spogliatoi, degli armadietti e di altre strutture o beni dell'ente sportivo.



# La legge 398/1991



## Accesso al regime agevolato

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**.

Tale criterio vale sia per gli enti sportivi dilettantistici con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, sia per quelle con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare.

Per i soggetti di nuova costituzione:

- ☐ l'opzione per il regime agevolato può essere esercitata qualora ritengano di conseguire nel medesimo periodo d'imposta proventi di natura commerciale per un ammontare non superiore a 400.000 euro;
- ☐ 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 rapportato ai giorni.

# La legge 398/1991



## Le modalità di calcolo del plafond di 400.000 euro

Per la determinazione del plafond di 400.000 euro, previsto per la fruizione del regime fiscale, si tiene conto (DM 18 maggio 1995, al punto 1, dell'allegato E):

- ☐ di tutti i proventi costituenti ricavi di cui all'articolo 85 del TUIR,
- ☐ delle eventuali sopravvenienze attive di cui al successivo articolo 88 del TUIR, relative alle attività commerciali esercitate.

Lo stesso DM 18 maggio 1995, 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, essendo escluse dalla determinazione forfetaria del reddito;
- ☐ l'indennità di preparazione e promozione dell'atleta di cui all'art. 6 della legge 23 marzo 1981, n. 91, non concorrendo alla determinazione del reddito (oggi premio di formazione tecnica di cui all'art. 31, co. 2, del D.lgs. 36/2021).

# La legge 398/1991

## Le modalità di calcolo del plafond di 400.000 euro

Sono invece esclusi dal calcolo del plafond:

- ☐ altre tipologie di proventi non concorrenti alla determinazione del reddito imponibile,
- ☐ I proventi rientranti nella previsione agevolativa di cui all'articolo 25, comma 2, della legge n. 133/1999, in quanto anch'essi non concorrono a formare il reddito imponibile di detti enti.



# La legge 398/1991



## Opzione per il regime agevolato

Al fine di optare per il regime forfetario di cui alla L. 398/91, occorre:

- ☐ Adottare un **comportamento concludente**: l'art. 1 del D.P.R. 10.11.1997 n. 442 prevede 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**.
- ☐ Comunicare all'Agenzia delle Entrate l'opzione per il regime agevolato, ai sensi dell'art. 2 dello stesso D.P.R. 442/1997, allegando il **quadro VO** in dichiarazione dei redditi, essendo esentati dalla presentazione della dichiarazione IVA.
- ☐ comunicare l'opzione alla Società Italiana degli Autori ed Editori (**SIAE**) competente in relazione al domicilio fiscale dell'ente sportivo dilettantistico, prima dell'emissione delle fatture. La mancata comunicazione alla SIAE non comporta la decadenza dal regime di favore ma la sanzione amministrativa di cui all'art. 11 del D.lgs. 471/1997.

# La legge 398/1991



## Decadenza dal regime agevolato

Il regime agevolato previsto dalla legge n. 398 del 1991 cessa di applicarsi con effetto **dal mese successivo** a quello in cui viene superato il limite di euro 400.000.

Pertanto, per effetto del superamento del plafond di 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.

# La legge 398/1991



## Esoneri e adempimenti

Gli enti sportivi dilettantistici che hanno optato per il regime di cui alla L. 398/1991 sono esonerati :

- ☐ dagli obblighi di tenuta delle scritture contabili prescritte dagli articoli 14 e seguenti del D.P.R. 600/1973 (art. 2, co. 1, della L. 398/1991).
- ☐ dagli obblighi di cui al titolo II del DPR 633/1972 (art. 2, co. 1, della L. 398/1991) 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;
- ☐ dall'obbligo di certificazione mediante scontrini fiscali (art. 2, co. 1, lett. hh) del D.P.R. 21 dicembre 1996, n. 696);
- ☐ dall'obbligo di dichiarazione ai fini IVA (art. 74, co. 6, del DPR 633/1972).

# La legge 398/1991



## Obbligo di tracciabilità degli incassi e dei pagamenti

Gli enti sportivi dilettantistici che hanno optato per il regime di cui alla L. 398/1991 sono **obbligati a tracciare le somme incassate o versate** di importo pari o superiore a 1.000 euro, mediante strumenti bancari o altre modalità idonee a consentire all'amministrazione finanziaria lo svolgimento di efficaci controlli.

La circolare 18/2018 chiarisce che l'associazione o società sportiva dilettantistica, al fine di rispettare l'obbligo di tracciabilità, 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 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.

# La legge 398/1991



## Obblighi amministrativi

Gli enti sportivi dilettantistici che hanno optato per il regime di cui alla L. 398/1991 sono tenuti ai seguenti adempimenti (art. 9, co. 3, del D.P.R. 544/1999):

- ☐ 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 nel modello di cui al decreto del Ministro delle finanze 11 febbraio 1997 (registro IVA minori), 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;
- ☐ annotare distintamente nel modello di cui al DM 11 febbraio 1997 (registro IVA minori), 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.

# La legge 398/1991



## Violazione degli obblighi amministrativi

Il **mancato rispetto dell'obbligo di tenuta del Registro IVA minori** di cui al DM 11 febbraio 1997 non comporta di per sé la decadenza dai benefici fiscali di cui alla L. 398/1991, ma della **sanzione amministrativa** prevista, in materia di violazioni degli obblighi relativi alla contabilità, dall'articolo 9, comma 1, del D.lgs. 471/1997.

Il **mancato rispetto degli ulteriori adempimenti** previsti dal citato articolo 9, comma 3, del D.P.R. 544/1999, come 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. 471/1997 **e non la decadenza dal regime** tributario di cui alla legge 398/1991, 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.

# La legge 398/1991



## Il regime ai fini ires e irap

Ai sensi dell'art. 2, co. 5, della Legge 398/1991 il reddito imponibile è 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.

$$\text{Reddito imponibile} = (\text{Ricavi commerciali} \times 3\%) + \text{Plusvalenze patrimoniali}$$

# La legge 398/1991



## Il regime ai fini iva

L'imposta è calcolata secondo le disposizioni di cui all'art. 74, co. 6, del DPR 633/72, ossia applicando una **percentuale forfetaria** di detrazione all'ammontare dell'IVA a debito derivante dai proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali (art. 9, co. 1, del DPR 544/99).

La detrazione forfetaria è esercitata nella seguente misura:

- ☐ **50%** dell'imposta calcolata sulle operazioni imponibili, comprese le prestazioni pubblicitarie e di sponsorizzazione;
- ☐ **33%** dell'imposta calcolata sulle cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica effettuate nell'esercizio dell'attività.

Il regime ordinario continua ad applicarsi in relazione alle attività diverse come ad esempio: corsi per attività non rientranti fra le discipline sportive riconosciute, bagno turco, idromassaggio, attività svolte con l'impiego di mezzi organizzati per fini di concorrenzialità sul mercato, ecc. (circ. 18/E/2018, punto 6.2)

# La legge 398/1991



## Le agevolazioni di cui all'articolo 25, comma 2, della legge n.133/1999

In base alla previsione agevolativa stabilita dall'articolo 25, comma 2, lettere a) e b), della legge n. 133 del 1999 (abrogata con effetto dal 1° gennaio 2026), non concorrono alla formazione del reddito imponibile delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche che hanno optato per il regime di cui alla L. 39/1991, per un numero di eventi complessivamente non superiore a **due per anno** e per un **importo complessivamente non superiore ad euro 51.645,69**:

- 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 e cioè effettuata in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione. 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.

# La legge 398/1991



## Le agevolazioni di cui all'articolo 25, comma 2, della legge n.133/1999

Per i proventi delle attività commerciali "connesse agli scopi istituzionali" ed i proventi delle raccolte pubbliche di fondi, previsti dall'art. 25, co. 2, L. 133/1999, sussiste uno specifico **obbligo di rendicontazione** che si concretizza **nell'obbligo di redigere, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale, un apposito e separato rendiconto**, tenuto e conservato ai sensi dell'art. 22 del DPR 600/1973, 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.

La circolare 18/2018 precisa, al punto 6.8, che **il mancato assolvimento dell'adempimento non determina, di per sé, l'inapplicabilità della disposizione di esclusione dall'IRES**, sempre che, in sede di controllo, sia comunque possibile, da parte dell'ente sportivo dilettantistico, 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 amministrative** per la mancata osservanza degli obblighi relativi alla tenuta dei documenti contabili ai sensi dell'articolo 9, comma 1, del D.lgs. 471/1997.

**L'agevolazione di cui all'art. 25, co. 2, della L. 133/1999 opera solo agli effetti dell'IRES e non dell'IVA.**



[www.odcec.torino.it](http://www.odcec.torino.it)

[www.linkedin.com/company/odcec-torino/](http://www.linkedin.com/company/odcec-torino/)

[www.youtube.com/channel/UCBUHnLEOEHA6YY-MLr8vG8A/videos](http://www.youtube.com/channel/UCBUHnLEOEHA6YY-MLr8vG8A/videos)