

## Circolare Agenzia delle Entrate n.18/E emanata il 1 agosto 2018

### PREMESSA

La circolare n.18/E emanata il 1 agosto 2018 dall'Agenzia delle Entrate ha posto l'attenzione sulle norme relative al mondo dello sport dilettantistico, confermando e precisando ulteriormente alcuni argomenti già trattati in precedenti circolari e risoluzioni, introducendo anche alcuni elementi di novità volti ad ottenere una applicazione certa delle norme tributarie relative alle associazioni e società sportive dilettantistiche.

Dalla lettura attenta della circolare emerge la conferma (fondamentale per il mondo dello Sport) del ruolo di **unico certificatore** dell'attività sportiva dilettantistica attribuito al Coni dal legislatore, ma, soprattutto, **l'importanza riconosciuta dall'Agenzia delle Entrate al Registro 2.0 delle Società e Associazioni Sportive Dilettantistiche del Coni, alla luce delle ultime delibere assunte dal Consiglio Nazionale, come strumento valido sia per attestare l'effettiva attività svolta dalle società e associazioni sportive dilettantistiche iscritte, sia per guidare le stesse in un percorso corretto nel rispetto degli adempimenti formali e sostanziali previsti dall'art.90 della legge 289/2002 e dall'art.148 del TUIR.**

Accanto a tale riconoscimento, l'Agenzia conferma che per consentire alle associazioni e alle società sportive dilettantistiche di poter usufruire dei benefici fiscali e previdenziali, è necessario che le stesse rispettino due adempimenti sostanziali:

- La presentazione del Modello EAS prima di adottare le norme agevolative;
- L'adeguamento degli statuti alle clausole espressamente previste dall'art.90 della legge 289/2002 e dall'art. 148 del TUIR.

I principali punti affrontati dalla circolare sono i seguenti:

#### **A) Associazioni e Società Sportive Dilettantistiche**

Il primo aspetto su cui si sofferma la circolare, e da cui dipendono una serie di conseguenze che analizzeremo in seguito, è **la distinzione effettuata tra associazioni sportive dilettantistiche e società sportive dilettantistiche.**

Le prime, secondo l'interpretazione fornita, rientrano tra gli enti non commerciali, regolamentati dagli artt. 143 e ss. del TUIR, mentre le seconde, pur non avendo scopo di lucro, rientrano sempre tra i soggetti passivi Ires di cui all'art.73, comma 1, lett. a) del TUIR.

Questo comporta che, mentre per le Asd solo i redditi realizzati nello svolgimento di attività commerciali sono qualificati come reddito di impresa, per le SSD ogni tipo di reddito prodotto sarà qualificato come un reddito di impresa, a prescindere se sia o meno realizzato nello svolgimento di un'attività commerciale.

L'unica eccezione è costituita dai redditi prodotti ai sensi dell'art.148, co. 3, del Tuir e da quelli realizzati ai sensi dell'art. 25 della legge 133/2009, che, invece, per entrambi i soggetti rappresentano redditi decommercializzati.

## B) Legge 398/91

I punti affrontati dalla circolare in merito alla **corretta applicazione della legge 398/91** possono essere così sintetizzati:

1. Modalità di determinazione del reddito da assoggettare a tassazione forfettaria;
2. Imponibile IVA;
3. Determinazione del plafond di euro 400.000 e superamento del limite;
4. Decadenza dal regime della legge 398/91;
5. Comportamento Concludente:
  - a. Mancata Comunicazione alla SIAE;
  - b. Tracciabilità dei pagamenti e dei versamenti;
  - c. Mancata tenuta del modello di cui al DM 11 febbraio 1997;
  - d. Mancata osservanza degli ulteriori adempimenti previsti dall'art.9, comma 3, Dpr 544/1999;
6. Proventi di cui all'art. 25, comma 2, legge n.133 del 13 maggio 1999.

### 1. **Modalità di determinazione del reddito da assoggettare a tassazione forfettaria**

Le modalità di determinazione del reddito imponibile, sulla base dei chiarimenti esposti sopra alla lettera A, si differenziano tra asd e ssd.

Il reddito da assoggettare al coefficiente forfettario del 3% è costituito:

- **Per le ASD dai ricavi derivanti dalle attività commerciali;**
- **Per le SSD da tutti i ricavi realizzati ai sensi dell'art.85 del TUIR.**

A solo titolo di esempio, si citano i contributi erogati dagli enti pubblici, a fondo perduto o a fronte di specifiche attività di servizi, che per le ASD rientrano nella previsione dell'art. 143 del TUIR (quindi generano ricavi istituzionali non tassabili), mentre per le SSD (non essendo applicabile l'art. 143 del TUIR, ma l'art. 73, comma 1, lett. a, del TUIR) rappresentano ricavi da assoggettare a tassazione.

A tale principio generale sono sottratti i proventi decommercializzati ai sensi dell'art. 148, co. 3 del TUIR e quelli indicati dall'art. 25, comma 2, lett. a e b, della legge 133/1999.

Al reddito imponibile determinato in base al coefficiente forfettario (sia per le ASD che per le SSD) devono essere aggiunti le plusvalenze e i redditi derivanti da proventi non connessi all'attività istituzionale.

### 2. **Imponibile IVA**

**Ai fini della determinazione dell'Iva da versare, la circolare conferma la previsione dell'art. 9, comma 1, DPR 544/1999, ovvero che possono essere assoggettati al regime forfettario tutti i proventi conseguiti nell'esercizio delle attività commerciali "connesse agli scopi istituzionali".**

La circolare precisa che per proventi “connessi agli scopi istituzionali” devono intendersi esclusivamente quelli funzionali all’attività sportivo-dilettantistica per la quale l’organismo è iscritto al registro del Coni, tra i quali, a titolo esemplificativo, sono citati i proventi derivanti da:

- somministrazione di alimenti e bevande effettuata nel contesto dello svolgimento dell’attività sportiva;
- vendita di materiali sportivi;
- gadget pubblicitari;
- sponsorizzazioni;
- cene sociali (in caso di raccolta fondi);
- lotterie;
- etc.;

Appare, pertanto, evidente che il criterio seguito, ribadito successivamente a proposito dei proventi di cui all’art.148, comma 3, del TUIR, è quello di considerare connessi solo i proventi direttamente riconducibili all’attività sportivo-dilettantistica (ove per tale non si intende solo l’attività svolta in occasione di gare, ma anche quella di formazione, didattica, preparazione e assistenza all’attività sportiva dilettantistica) che costituiscono il naturale completamento degli scopi istituzionali dell’ASD e della SSD, escludendo ogni altra attività che può essere svolta anche separatamente e indipendentemente da tale attività, quali, ad esempio, il bagno turco, l’idromassaggio, etc.

In tale contesto appare evidente che l’attività di somministrazione di alimenti e bevande svolta all’interno della struttura attraverso un semplice punto ristoro, a favore di soci e tesserati, è ben diversa da attività di ristorazione svolta con 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.

Così come 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.

Per definire gli scopi tipici dell’ente sportivo dilettantistico non lucrativo (ASD, SSD) l’Agenzia pone due condizioni da rispettare:

- Le attività sportive, nell’accezione sopra indicata, 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.

Da questa corretta precisazione deriva la necessità che gli organismi affilianti definiscano le attività connesse agli scopi istituzionali e che ogni attività svolta al di fuori di questi parametri sia sempre considerata un’attività commerciale che non può usufruire del regime forfettario.

Tra le attività che sono considerate connesse rientrano anche tutte le attività di servizi offerte a soci, tesserati e anche a non tesserati, quali l’utilizzo dei campi di gioco, degli spogliatoi, degli armadietti

e degli altri servizi connessi direttamente con la pratica delle discipline sportive riconosciute dal Coni.

Il concetto di attività commerciale connessa ai sensi della legge 398/91, qualora si abbini al concetto di attività connessa di cui all'art.148, comma 3, del TUIR, avrà come conseguenza la decommercializzazione dei proventi derivanti da tali attività.

Da quanto sopra consegue che i proventi derivanti da attività svolte a favore di soci, associati e tesserati del medesimo organismo affiliante (anche se tesserati per altra ASD o SSD) non contribuiranno a determinare l'imponibile IRES (purchè lo statuto sia conforme alle disposizioni di legge e sia stato presentato il modello EAS), mentre quelle rivolte ad altri soggetti contribuiranno alla determinazione del reddito imponibile ai fini IRES oltre che essere assoggettati ad IVA da determinare, in caso di opzione per la legge 398/91, secondo le modalità forfettarie.

### **3- Determinazione del plafond di euro 400.000 e superamento del limite**

**Possono optare per la legge 398/91 le associazioni e società sportive dilettantistiche che nel corso dell'esercizio precedente non abbiano conseguito proventi derivanti da attività commerciali superiori ad euro 400.000.**

Per i soggetti di nuova costituzione il limite andrà parametrato ai giorni di durata dell'esercizio.

Per cui, nel caso di una ASD/SSD costituita il 15 ottobre, il limite sarà pari a:

$$(77/365) \times 400.000 = 84.384$$

Concorrono, pertanto, alla formazione del plafond tutti i proventi di cui all'art.85 del TUIR e le sopravvenienze attive di cui all'art. 88 del TUIR.

Nel calcolo del plafond non rientrano:

1. Le plusvalenze di cui all'art. 86 del TUIR (tra cui quelle derivanti dalla cessione dei diritti degli atleti, di cui si tratterà sotto), in quanto assoggettate a tassazione ordinaria;
2. Le indennità di preparazione e promozione dell'atleta di cui all'art. 6 della legge 23 marzo 1981, n.91, non concorrendo alla formazione del reddito degli enti sportivi dilettantistici come previsto dall'art.3 della legge 398/91;
3. I proventi rientranti nella previsione dell'art. 25, comma 2, della legge 133/1999
4. I proventi decommercializzati ai sensi dell'art. 148, comma 3, del TUIR.
5. I contributi erogati da enti pubblici ai sensi dell'art. 143, comma 3, lett. b, del TUIR (solo per le ASD).

Il valore dei ricavi, ai fini della determinazione del plafond, è costituito dai corrispettivi incassati nell'esercizio e dai ricavi per i quali è stata emessa fattura anche se non ancora incassati al termine dell'esercizio.

In caso di superamento del limite di 400.000 euro nel corso dell'esercizio, la circolare precisa che dal mese successivo dovrà essere applicato il regime ordinario.

Nel caso in cui il limite sia superato nell'ultimo mese dell'esercizio, per l'intero esercizio potrà essere applicato il regime della legge 398/91.

Ad esempio, in caso di esercizio coincidente con l'anno solare, qualora nel mese di novembre siano stati registrati corrispettivi pari ad euro 399.000 e nel mese di dicembre si siano registrati ricavi per euro 100.000, anche su quest'ultimi si applicherà il regime forfettario della legge 398/91 sia ai fini IRES che ai fini IVA. Ovviamente, dal 1 gennaio dell'anno successivo non sarà possibile applicare il suddetto regime.

#### **4 - Decadenza dal regime della legge 398/91**

In caso di decadenza a seguito di attività di verifica la circolare prevede la possibilità di procedere al riconoscimento dei costi sostenuti e dell'IVA sugli acquisti a condizione che l'associazione o la società sportiva dilettantistica sia in grado di fornire tutti i documenti utili alla corretta determinazione del reddito e della detrazione dell'IVA sugli acquisti.

A tal proposito, appare fondamentale che l'associazione o la società sportiva abbiano regolarmente conservato i documenti contabili, consentendo a posteriori la ricostruzione da parte dei verificatori.

#### **5 - Comportamento Concludente**

Importante appare la posizione espressa dall'Agenzia in merito al mancato adempimento di alcuni adempimenti formali da parte delle ASD e SSD che optano per il regime della legge 398/91.

In particolare:

##### **a) Mancata Comunicazione alla SIAE**

La mancata comunicazione alla SIAE dell'opzione per la legge 398/91, in presenza di regolare comunicazione all'Agenzia delle Entrate, non fa decadere l'ASD/SSD dal regime agevolato, ma sarà applicabile unicamente la sanzione di cui all'art.11 del D.Lgs. n.471 del 1997.

##### **b) Tracciabilità dei pagamenti e dei versamenti**

L'art. 25, comma 5, della legge 133 del 1999 stabilisce che tutti i pagamenti e versamenti pari o superiori ad euro 1.000 debbano essere disposti attraverso conti correnti bancari o postali intestati all'ente sportivo, oppure effettuati attraverso altri strumenti di pagamento tracciabili (bancomat, carte di credito, assegni non trasferibili, bollettini di conto corrente postale, etc.).

Nel caso di somme incassate in contanti (ad es., quote di iscrizione ai corsi) sarà sufficiente la tenuta di un registro da cui risultino analiticamente gli incassi e i pagamenti, nonchè i soggetti che hanno effettuato il versamento e la causale.

Tale registro appare fondamentale anche ai fini della redazione del rendiconto economico-finanziario che l'ASD/SSD dovrà sottoporre all'approvazione dei soci.

In ogni caso, il superamento del limite di euro 1.000, qualora non sia documentabile l'incasso o il pagamento in modo analitico come sopra indicato, non comporta la decadenza dal regime della legge 398/91, ma l'applicazione della sanzione amministrativa.

**c) Mancata tenuta del modello di cui al DM 11 febbraio 1997**

La mancata tenuta del registro comporta unicamente l'applicazione della sanzione amministrativa di cui all'art.9, comma 1, D.Lgs. 471 del 1997, sempre che, in sede di verifica, sia consentito agli organi accertatori il riscontro documentale utile ai fini dell'accertamento dei requisiti previsti dalla legge per poter beneficiare del regime agevolato.

**d) Mancata osservanza degli ulteriori adempimenti previsti dall'art.9, comma 3, Dpr 544/1999**

La mancata osservanza degli adempimenti previsti dall'art. 9, comma 3, Dpr 544/1999 (conservazione e numerazione progressiva delle fatture acquisto, versamento trimestrale dell'Iva) comporta l'applicazione delle sanzioni di cui al D.lgs. 471/1997, ma non la decadenza dal regime della legge 398/91, a condizione che non sia preclusa agli organi verificatori la possibilità di effettuare il riscontro documentale utile ai fini dell'accertamento dei requisiti previsti dalla legge per poter beneficiare del regime agevolato.

**6 - Proventi di cui all'art. 25, comma 2, legge n.133 del 13 maggio 1999**

L'art.25, comma 2, della legge 133 del 1999, per le associazioni e società sportive dilettantistiche che optano per la legge 398/91, prevede che non concorrono alla formazione del reddito imponibile, per un massimo di due manifestazioni all'anno e per un importo complessivo non superiore ad euro 51.645,69, i proventi realizzati:

- a. Nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali;
- b. Per raccolta pubblica di fondi effettuata in conformità dell'art. 143, comma 3, lett. a), del TUIR (solo per ASD).

La norma prevede l'obbligo, entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, di redigere un apposito rendiconto (separato dal rendiconto economico finanziario di cui all'art. 90 della legge 289/2002) nel quale devono essere riportate in modo chiaro e trasparente le entrate e le uscite di ciascuna manifestazione.

Il presupposto è che le attività commerciali siano direttamente connesse alla manifestazione e siano esercitate durante la stessa.

I proventi realizzati nello svolgimento di attività commerciali godono della agevolazione unicamente ai fini IRES, ma non ai fini IVA, pertanto l'IVA incassata andrà versata in base al regime forfettario della legge 398/91.

Gli aspetti interessanti che emergono dalla circolare sono due:

- a. I proventi fino al limite di euro 51.645,69 non concorrono al plafond di euro 400.000 previsto dalla legge 398/91, elevando di fatto la possibilità di raggiungere il limite annuo di euro 451.645,69;
- b. La mancata redazione del rendiconto per ciascuna manifestazione organizzata non comporta la decadenza dall'agevolazione, ma l'applicazione di una sanzione tributaria, sempre che sia possibile consentire agli accertatori di effettuare il riscontro documentale utile ai fini dell'accertamento dei requisiti previsti dalla legge per poter beneficiare del regime agevolato.

### **C) ART. 148 COMMA 3, DEL TUIR**

I punti affrontati dalla circolare in merito alla corretta applicazione delle disposizioni dell'art. 148 del TUIR possono essere così sintetizzati:

1. Le agevolazioni di cui all'art. 148, comma 3, del TUIR;
2. Devoluzione del patrimonio;
3. Democraticità del rapporto associativo;
4. Proventi derivanti dalle attività di custodia di animali e attrezzature sportive;
5. Cessione dei diritti delle prestazioni degli atleti;
6. Cessione dei diritti di partecipazione ai campionati.

#### **1 – Le agevolazioni di cui all'art. 148, comma 3, del TUIR.**

Il comma 3 dell'art. 148 del TUIR stabilisce la non imponibilità ai fini IRES dei proventi derivanti da talune prestazioni rese dalle ASD e SSD, quando ricorrano i seguenti presupposti:

- Prestazioni svolte da ASD e SSD riconosciute dal CONI;
- Cessioni di beni e prestazioni di servizi rese a favore degli iscritti, associati, partecipanti ovvero di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che fanno parte di un'unica organizzazione territoriale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali (FSN, DSA, EPS)
- Le attività devono essere svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali.

A tal proposito, può richiamarsi il concetto già espresso ai fini dell'applicazione della legge 398/91, con la precisazione che le attività di somministrazione di alimenti e bevande, seppure svolte a favore dei soci, devono considerarsi escluse dalla decommercializzazione e, pertanto, in caso di adesione alla legge 398/91, rientreranno nella determinazione forfettaria del reddito e dell'IVA.

Ovviamente presupposto fondamentale è che gli statuti siano redatti per atto pubblico, scrittura privata registrata o autenticata e prevedano le clausole indicate nel comma 8 del medesimo art. 148 del TUIR e che sia stato presentato il modello EAS.

Le agevolazioni si applicano in primo luogo ai soci e agli associati, ma anche con riferimento alle attività svolte nei confronti dei frequentatori e/o praticanti che risultino tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali.

Tra le attività che sono considerate connesse vi sono, invece, tutte le attività di servizi offerte a soci, tesserati e anche a non tesserati, quali l'utilizzo dei campi di gioco, degli spogliatoi, degli armadietti e degli altri servizi connessi direttamente con la pratica delle discipline sportive riconosciute dal CONI.

Ovviamente tali servizi, se offerti a soci o tesserati, rientrano nell'ambito dell'art. 148 co.3 del TUIR e, pertanto, sono decommercializzati.

Ai fini IVA, trovano applicazione le previsioni di cui all'art. 4, comma 4, Dpr 633/72, per i soggetti indicati al comma 2, n.2, del medesimo articolo.

Nel caso in cui tali servizi siano offerti a soggetti terzi, saranno considerati connessi all'attività istituzionale, ma saranno assoggettati ad IRES e IVA, determinate in maniera forfettaria in caso di opzione per la legge 398/91.

## **2 – Devoluzione del patrimonio**

L'art. 90, comma 18, lett. h), della legge 289/2002, stabilisce l'obbligo di devoluzione a fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento.

Tale previsione presenta una serie di conseguenze ai fini impositivi:

### **- Imposta sulle successioni e donazioni:**

Trattandosi di un atto a titolo gratuito, pur in assenza del requisito della liberalità, in quanto imposto dalla legge, la devoluzione prevista dall'art. 90 della legge 289/2002 non rientra tra i casi di esclusione dall'imposta sulle successioni e donazioni previsti dall'art. 3 del TUS, pertanto sarà assoggettata ad imposta.

### **- Trattamento IRES e IVA in capo all'ente che opera la devoluzione.**

La circolare precisa che la donazione integra una ipotesi di destinazione a finalità estranea all'impresa qualora i beni siano stati utilizzati a fini commerciali, pertanto:

- a. Ai fini IRES assume rilevanza come ricavo o plusvalenza;
- b. Ai fini IVA si considera cessione di beni ai sensi dell'art.2, co. 2, n.5, Dpr 633/72.

Mentre per le ASD, rientrando negli enti non commerciali, bisogna valutare l'utilizzo dei beni ai fini istituzionali o commerciali, per le SSD, essendo sempre considerati enti commerciali ai sensi dell'art. 73, lett. a) e b) del TUIR, vige sempre la presunzione di commercialità.

### **- Trattamento IRES in capo all'ente destinatario della devoluzione.**

Anche in questo caso è necessario effettuare una distinzione tra ASD e SSD.



- Per le ASD i beni concorrono alla formazione del reddito di impresa, se percepiti nello svolgimento di attività commerciale, mentre, nel caso in cui siano devoluti alla stessa ASD per lo svolgimento di attività non commerciali, non assumeranno rilevanza reddituale e non saranno soggetti ad imposta sui redditi.
- Per le SSD, invece, vi è sempre la presunzione di commercialità, pertanto i beni ricevuti concorreranno ai fini Ires alla formazione del reddito.

Per la determinazione del valore di cessione si farà riferimento al criterio del “valore normale”, determinato secondo le indicazioni dell’art. 14 del DPR 633/72.

### **3 – Democraticità del rapporto associativo**

Tra le condizioni previste per usufruire delle agevolazioni fiscali stabilite per le ASD e SSD, è necessario che gli statuti garantiscano il rispetto del principio di democraticità del rapporto associativo.

I paragrafi 7.3 e 7.4 della circolare si soffermano sul concetto di democraticità, precisando che le clausole previste dalle lettere c) ed e) del comma 8 dell’art. 148 TUIR, relativi alla disciplina uniforme del rapporto associativo e al principio del voto singolo, non sono applicabili per le società sportive dilettantistiche, per le quali restano applicabili le disposizioni del codice civile relative alle società.

Pertanto, nel caso delle società sportive dilettantistiche la democraticità sarà garantita dal rispetto delle norme del codice civile.

Inoltre, chiarendo tanti dubbi emersi in questi anni, l’Agenzia, nel sottolineare che le agevolazioni spettano anche per le prestazioni svolte a favore di tesserati non soci, conferma che il principio di democraticità deve essere rispettato solo nei confronti dei soci.

Ai fini della verifica del requisito, si conferma che anche l’adozione di forme di convocazione diverse dalle tradizionali (e-mail) o il mancato inserimento del dettaglio dei soci partecipanti nel verbale assemblea non costituiscono elementi sufficienti per la decadenza dei benefici fiscali, essendo necessaria una valutazione complessiva dei comportamenti adottati dalla ASD per consentire la piena e libera partecipazione di tutti i soci alle assemblee.

Vengono, inoltre, indicate le situazioni che invece denotano la mancanza del requisito di democraticità:

- Mancanza assoluta di forme di comunicazione idonee ad informare gli associati delle convocazioni assembleari e delle delibere degli organi sociali;
- Presenza di quote associative differenti che attribuiscono ai soci diversi diritti e prerogative, rispetto alla reale fruizione e godimento di beni e servizi;
- Limitazione del diritto di voto prevedendo categorie di soci/associati privilegiati.

Altro chiarimento importante è quello che riguarda le SSD, per le quali si specifica che non è obbligatorio inserire negli statuti le clausole relative alla disciplina uniforme del rapporto associativo in quanto per esse si applicano le norme del codice civile.

Per cui è legittimo prevedere differenze di voto in funzione delle quote possedute.

Resta, invece, invariato l'obbligo di prevedere nello statuto l'incapacità delle quote per atto *inter vivos*.

#### **4 - Proventi derivanti dalle attività di custodia di animali e attrezzature sportive**

L'agenzia precisa che le prestazioni di ricovero dei beni e degli animali rientrano tra le prestazioni connesse alle attività istituzionali, ai sensi dell'art. 148, co.3, del TUIR, se sono connaturate ed essenziali all'attività principale svolta da tali enti.

Per determinare ciò risulta importante che i beni o gli animali siano identificati come idonei alla pratica sportiva dilettantistica in base ai parametri definiti da FSN e DSA, che consentano l'identificazione univoca del bene rientrante tra le attività istituzionali dell'ASD o SSD senza fini di lucro.

Per le ASD/SSD affiliate ad enti di promozione sportiva, questi ultimi dovranno recepire i parametri stabiliti da FSN e DSA.

#### **5 - Cessione dei diritti delle prestazioni degli atleti e diritti di partecipazione ai campionati**

Ai sensi dell'art. 148, comma 3, del TUIR, le attività rese verso corrispettivo specifico dalle associazioni e società sportive dilettantistiche senza fini di lucro, in diretta attuazione degli scopi istituzionali, a favore di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che, per legge, regolamento, fanno parte di un'unica organizzazione territoriale o nazionale, non si considerano commerciali.

La cessione dei diritti delle prestazioni sportive degli atleti, se non ha fini speculativi, rientra a pieno titolo nelle previsioni dell'art.148, co.3, del TUIR.

A tal fine, la circolare prevede che la cessione sia relativa ad un soggetto che abbia svolto una effettiva attività sportiva per l'associazione cedente, volta ad apprendere e migliorare la pratica sportiva, e che avvenga tra soggetti (ASD/SSD) senza scopo di lucro appartenenti al medesimo organismo nazionale affiliante.

Nel caso in cui il diritto alla prestazione dell'atleta sia stato precedentemente acquistato e poi rivenduto, senza che l'atleta sia stato sostanzialmente coinvolto dall'ente nell'attività formativa e di crescita nell'ambito della pratica sportiva dilettantistica, la cessione genererà una plusvalenza tassabile.

Resta fermo il principio che il premio di addestramento e formazione tecnica, di cui all'art.6 della legge 23 marzo 1981, n.91, non concorre alla formazione del reddito.

Si rammenta che la decommercializzazione prevista dall'art. 148, comma 3, del TUIR vale ai fini delle imposte dirette, ma non ai fini IVA, come indicato dall'art.4 della legge 398/91.

Altro aspetto fondamentale è che sia il cedente che il cessionario siano in regola con le norme che danno diritto ad usufruire dei benefici fiscali (Rispetto delle clausole statutarie obbligatorie e presentazione del modello EAS).

## **6 - Cessione dei diritti di partecipazione ai campionati**

In caso di cessione del titolo sportivo da parte di ASD/SSD a favore di altra ASD/SSD senza scopo di lucro, affiliate entrambe alla medesima federazione sportiva, a condizione che l'ASD/SSD cedente continui la propria attività seppure in una categoria inferiore, trova applicazione l'art.148, comma 3, del TUIR, ovvero il provento derivante dalla cessione sarà considerato decommercializzato.

Ai fini IVA, con risposta all'istanza di interpello n.954-1170/2017, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, qualora il soggetto cedente sia una associazione sportiva dilettantistica, l'operazione rientra tra le attività istituzionali e, come tale, sia esclusa dall'ambito di applicazione dell'IVA, ai sensi dell'art.4, comma 4, Dpr 633/72.

## **D - ALTRE QUESTIONI**

### **1 - Promozione attività sportiva dilettantistica.**

La pubblicità stradale o altre forme di pubblicità per promuovere le attività dell'associazione non sono di per sé elementi tali da comportare la qualifica di attività commerciale, ma meri indizi che, in assenza di ulteriori elementi, non consentono di qualificare come commerciale l'attività della ASD/SSD.

### **2 – Modello EAS**

La mancata presentazione del modello comporta l'assoluta decadenza dai benefici fiscali.

L'Agenzia precisa che questo adempimento è sostanziale e che solo dopo la presentazione del modello (anche con l'istituto della remissione *in bonis*) è possibile usufruire dei benefici fiscali previsti dalla norma.

### **3 - Quantificazione IVA**

In sede di verifica, qualora non sia riconosciuta la natura non commerciale del soggetto accertato, i proventi realizzati, anche per attività istituzionali, dovranno essere assoggettati ad IVA e non sarà possibile scorporare la stessa.

### **4 - Esenzione imposta di bollo**

L'esenzione dal pagamento dell'imposta di bollo per i documenti richiesti dalle Federazioni e dagli Enti di Promozione sportiva, di cui all'art. 27 bis, contenuto nella tabella, allegato B, al DPR n.642 del 1972, si applica sia alle Federazioni Sportive Nazionali che alle Discipline Sportive Associate.

L'Agenzia ha, inoltre, precisato che sono esenti dall'imposta di bollo tutti i documenti richiesti dai soggetti sopra indicati, comprese le ricevute rilasciate da tesserati e ASD/SSD per compensi o contributi ricevuti dagli organismi affiliati.