



ALMA MATER STUDIORUM
UNIVERSITÀ DI BOLOGNA
SCUOLA DI ECONOMIA, MANAGEMENT E STATISTICA

AICCON

Working Paper 173

Terzo settore e sport dilettantistico

La riforma come opportunità per le associazioni
(e le società) sportive dilettantistiche

Antonio Fici
Università degli Studi del Molise

+39 0543 62327
ecofo.aiccon@unibo.it
www.aiccon.it

 **aiccon**
cooperazione | non profit

AICCON – Italian Association for the Promotion of the Culture of Co-operation and of Nonprofit is an association formed in 1997 among the **University of Bologna, Faculty of Economics, Forlì Campus**, within the academic course on Social Economy. The aim of the Association is to encourage, support, and organise initiatives to promote the culture of solidarity with particular attention to idealities, perspectives, activities, and problems connected to Nonprofit Organizations and Co-operative Enterprises.

AICCON is part of network of people and institutions (**EMES Network**) at national and international level that, starting from its members, forms the environment in which it is located. AICCON, throughout the years, has increased its reach and succeeds to the local, national and international context in which it works.

Antonio Fici*

TERZO SETTORE E SPORT DILETTANTISTICO.

LA RIFORMA COME OPPORTUNITÀ PER LE ASSOCIAZIONI (E LE SOCIETÀ) SPORTIVE DILETTANTISTICHE**

1. La nozione di ente del terzo settore

La “grande” riforma del 2017 ha fornito una chiara e precisa nozione di ente del terzo settore (ETS), indicando e specificando i requisiti che un ente (già costituito o di nuova costituzione) deve possedere per potersi qualificare come ETS. In generale, occorre peraltro sottolineare che entrare nel terzo settore costituisce sempre una facoltà e mai un obbligo, e che la scelta non è mai irreversibile, sicché (pur andando incontro ad importanti conseguenze patrimoniali)¹ un ente potrebbe decidere di uscire dal terzo settore dopo esservi entrato.

In estrema sintesi, per poter appartenere al terzo settore, un ente deve avere la forma giuridica di associazione, con o senza personalità giuridica di diritto privato, o di fondazione²; deve svolgere una o più attività di interesse generale³; deve agire senza scopo di lucro e per il perseguimento di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale; deve essere iscritto nel Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS)⁴. L’ingresso nel terzo settore obbliga poi l’ente a rispettare alcune norme di organizzazione, di funzionamento, di trasparenza e di pubblicità, nonché a sottoporsi ai controlli

* Professore Associato (abilitato Ordinario) di Diritto privato nell’Università degli Studi del Molise. Avvocato in Roma. Componente, per designazione ministeriale, del Consiglio di Amministrazione della Fondazione Organismo Nazionale di Controllo sui Centri di servizio per il volontariato.

** Lo scritto riprende e sviluppa i contenuti di una relazione presentata dall’Autore al Convegno ASI Top Tour “Fisco e Sport. Novità e Aggiornamenti”, Roma, 12 aprile 2019.

¹ Infatti, ai sensi dell’art. 50, comma 2, CTS, “l’ente cancellato dal Registro unico nazionale per mancanza dei requisiti che vuole continuare a operare ai sensi del codice civile deve preventivamente devolvere il proprio patrimonio ai sensi dell’articolo 9, limitatamente all’incremento patrimoniale realizzato negli esercizi in cui l’ente è stato iscritto nel Registro unico nazionale”.

² L’ente potrebbe anche avere forma societaria nel caso in cui assuma la qualifica particolare di impresa sociale ai sensi del d.lgs. 112/2017. Sul tema, cfr. A. Fici, *La nuova impresa sociale*, in A. Fici (a cura di), *La riforma del terzo settore e dell’impresa sociale. Una introduzione*, Napoli, 2018, 343 ss.; Id., *L’impresa sociale e le altre imprese del terzo settore*, in *Analisi giuridica dell’economia*, 2018, n. 1, 19 ss.; Id., *La nuova disciplina dell’impresa sociale nella prospettiva dei suoi diversi stakeholder*, in *Impresa sociale*, 2018, n. 11, 7 ss.

³ Sull’attività degli enti del terzo settore, cfr. A. Fici, *L’attività degli enti del terzo settore*, in M. Gorgoni (a cura di), *Il codice del terzo settore. Commento al Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117*, Pisa, 2018, 61 ss.

⁴ La definizione di ente del terzo settore, con i suoi elementi essenziali, si trova all’art. 4, comma 1, CTS. Nel successivo comma 2 si operano alcune esclusioni espresse, mentre nel comma 3 si prevede un particolare regime per gli enti religiosi civilmente riconosciuti.

ministeriali⁵. A fronte di ciò, gli enti del terzo settore sono tuttavia destinatari di numerosi benefici, non solo di natura fiscale.

Oltre ad una figura generale di ETS, il legislatore del Codice del terzo settore (d.lgs. 117/2017) ha individuato alcune tipologie particolari di enti del terzo settore che hanno loro speciali caratteristiche e sono destinatarie di alcune norme particolari, anche di speciale favore, rispetto a tutti gli altri enti del terzo settore (queste norme particolari possono trovarsi all'interno del Codice oppure all'esterno, come nel caso delle imprese sociali oggetto del d.lgs. 112/2017). Tra queste fattispecie particolari (a ciascuna delle quali è dedicata un'apposita sezione del RUNTS) vi è quella delle associazioni di promozione sociale (APS), che è di particolare interesse per il tema oggetto di questa relazione⁶.

2. Lo sport dilettantistico nella riforma del terzo settore

Come già detto, gli enti del terzo settore devono svolgere una o più attività di interesse generale in via esclusiva o principale⁷. L'art. 5, comma 1, CTS, presenta un elenco di attività di interesse generale. Tra queste, alla lettera t), vi è la "organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche". Di conseguenza, un'associazione che avesse come oggetto sociale lo svolgimento di un'attività sportiva dilettantistica potrebbe iscriversi nel RUNTS e così assumere la qualifica di ETS. Nulla impedisce, più in particolare, che tale associazione possa iscriversi nella sezione APS del RUNTS, assumendo pertanto la qualifica particolare di APS. Anzi, la qualifica di APS sembra, in ragione della natura mutualistica di questa particolare tipologia organizzativa del terzo settore (che trova riscontro anche sul versante fiscale), quella "più naturale" per tali associazioni, poiché esse normalmente organizzano e gestiscono attività sportive dilettantistiche per ed in favore dei propri associati. Non a caso, prima della riforma, molte ASD possedevano già la qualifica di APS (nella maggior parte dei casi perché APS nazionale era, sulla base dell'abrogata legge 383/2000, l'ente di promozione sportiva cui aderivano)⁸. Le APS,

⁵ Che potrebbero anche essere affidati dal Ministero competente alle reti associative nazionali del terzo settore e ai centri di servizio per il volontariato nei confronti dei loro aderenti ed associati: cfr. art. 93, comma 5, CTS.

⁶ Le altre tipologie particolari sono quelle delle organizzazioni di volontariato, degli enti filantropici, delle reti associative, delle imprese sociali e delle società di mutuo soccorso. Gli enti del terzo settore che non appartengano a nessuna tipologia particolare s'iscrivono nella sezione "altri enti del terzo settore" del RUNTS.

⁷ Attività diverse da quelle di interesse generale possono essere svolte solo nella misura in cui siano secondarie e strumentali rispetto a quelle di interesse generale, in conformità a quanto più specificamente stabilito da un decreto ministeriale ancora da emanarsi: cfr. art. 6 CTS.

⁸ La legge 383/2000, oggi abrogata, prevedeva infatti la figura delle "APS a carattere nazionale" intese come quelle che svolgono la loro attività in almeno cinque regioni ed almeno venti province del territorio nazionale (art. 7, comma 2). Esse, se costituite ed operanti da almeno un anno, potevano iscriversi in un registro nazionale, oggi ancora operativo (finché non sarà operativo il RUNTS) e tenuto dal Ministero del lavoro e delle politiche sociali. L'iscrizione nel registro nazionale delle APS comportava il diritto di automatica iscrizione nel registro medesimo dei relativi livelli di organizzazione territoriale e dei circoli affiliati alla APS nazionale (art. 7, comma 3). Questo meccanismo di iscrizione, con il suo automatismo, non è più oggi contemplato dalla riforma, che in suo luogo prevede soltanto la possibilità per una APS (così

inoltre, sono destinatarie nel CTS di un trattamento di maggior favore rispetto alle altre associazioni del terzo settore. Di quest'ultimo aspetto diremo più approfonditamente in seguito, perché costituisce un elemento di fondamentale importanza per comprendere la relazione tra le ASD e il terzo settore *post* riforma.

3. Sulla possibile qualificazione di una ASD come ente del terzo settore (e più specificamente come APS)

L'organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche non è ovviamente un'attività riservata per legge alle ASD iscritte nell'apposito registro del CONI⁹ (riservata, semmai, potrebbe ritenersi la qualifica di ASD, che può essere utilizzata soltanto dalle associazioni iscritte nel registro del CONI), cosicché vi potrebbero essere ETS (o APS), non iscritte al CONI, il cui oggetto sociale consista proprio nello svolgimento di questa attività. Purtroppo, il fatto che tale attività sia considerata un'attività di interesse generale dall'art. 5 CTS apre le porte del terzo settore alle ASD iscritte nel Registro del CONI. Anzi, la lettera t) dell'art. 5 CTS sembra rivolgersi proprio a queste ultime organizzazioni.

Le ASD, però, non sono automaticamente ETS/APS, ma possono decidere di diventarlo iscrivendosi nel RUNTS (ovvero, per quelle già iscritte nei registri attualmente vigenti delle APS o delle ODV, non cancellandosi dal RUNTS cui trasmigreranno automaticamente ai sensi dell'art. 54 CTS).

Occorre subito al riguardo precisare (sgombrando così il campo da alcuni equivoci alimentati da prime interpretazioni, poco corrette, della nuova disciplina del terzo settore) che:

- tra iscrizione nel Registro CONI delle ASD ed iscrizione nel RUNTS non sussiste per legge nessuna incompatibilità espressa, sicché è sicuramente possibile per un'associazione possedere contemporaneamente la qualifica di ASD a fini sportivi (mediante iscrizione nel registro del CONI) e la qualifica di ETS o di APS ai fini del terzo settore (mediante iscrizione nel RUNTS); pertanto, l'associazione iscritta nel RUNTS non perde l'iscrizione nel registro delle ASD del CONI; in conclusione, le qualifiche di ASD e di ETS/APS sono cumulabili in capo alla medesima associazione¹⁰;
- tra gli elementi qualificanti una ASD e gli elementi qualificanti un ETS (o una APS) non v'è contraddizione ma anzi perfetta sintonia, posto che la disciplina del terzo settore declina e rafforza alcuni principi organizzativi soltanto enunciati nella disciplina sostanziale delle ASD. Infatti, ai sensi dell'art. 90, commi 17 e 18,

come per ogni altro tipo di ente del terzo settore) di iscriversi nel RUNTS attraverso la propria rete associativa, cioè delegando a quest'ultima l'incarico di iscriverla (cfr. art. 47, comma 1, CTS).

⁹ Cfr. G. Liotta e L. Santoro, *Lezioni di diritto sportivo*, 4^a ed., Milano, 2018, 72 s.

¹⁰ Ciò risulta implicitamente dal testo della Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 18/E dell'1 agosto 2018, che infatti s'interroga sulle conseguenze che, sul versante fiscale, derivano per una ASD dall'iscrizione nel RUNTS, dando dunque per scontato che tale iscrizione sia consentita senza che sia per ciò necessario rinunciare all'iscrizione nel registro del CONI o da esso cancellarsi.

l. 289/2002, per potersi iscrivere nel registro del CONI (previa “affiliazione” ad un organismo sportivo, cioè una federazione sportiva nazionale, una disciplina sportiva associata o un ente di promozione sportiva) e così ottenere il “riconoscimento a fini sportivi”, le ASD devono avere la forma giuridica di associazione con o senza personalità giuridica di diritto privato; devono avere come oggetto sociale l’organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l’attività didattica; devono essere prive di scopo di lucro ed avere un ordinamento interno ispirato ai principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell’elettività delle cariche sociali; devono redigere rendiconti economico-finanziari¹¹. Sono, questi ultimi, tutti aspetti che caratterizzano anche gli ETS e sono dettagliati nel CTS (con riguardo ad esempio alla regola “un socio, un voto”; all’assenza di scopo di lucro; all’elettività delle cariche sociali, ecc.). V’è piena compatibilità anche con quanto previsto dall’art. 148, comma 8, TUIR, il cui rispetto è necessario affinché le ASD possano usufruire del particolare regime di decommercializzazione di cui al comma 3 del medesimo articolo del TUIR¹².

¹¹ Segnatamente, l’art. 90, comma 17, dispone: “17. Le società e associazioni sportive dilettantistiche devono indicare nella denominazione sociale la finalità sportiva e la ragione o la denominazione sociale dilettantistica e 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 regolamento di cui al 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”. E il comma 18 così recita: “Le società e le associazioni sportive dilettantistiche si costituiscono con atto scritto nel quale deve tra l’altro essere indicata la sede legale. 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”.

¹² L’art. 148, comma 8, TUIR, impone a tal fine la presenza negli atti costitutivi o negli statuti di una ASD delle seguenti clausole statutarie: 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 [oggi 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 di cui all’articolo 2532, comma 2, del codice civile, sovranità dell’assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1° gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi

Da quanto sin qui chiarito risulta pertanto che una ASD iscritta nel registro del CONI non solo potrebbe in astratto, ma farebbe in concreto davvero “poca fatica” a diventare ETS/APS, dal momento che i suoi tratti distintivi per il riconoscimento a fini sportivi da parte del CONI sono, dal punto di vista dell’attività svolta, delle finalità perseguite e dell’ordinamento interno, già molto simili a quelli di un ETS.

Le vere domande che occorre allora porsi sono le seguenti: una ASD che decidesse di entrare (o di rimanere) nel terzo settore andrebbe incontro a qualche conseguenza negativa? Che vantaggi può avere una ASD ad entrare nel terzo settore qualificandosi come APS? Perché mai dovrebbe farlo? E perché potrebbe decidere di non farlo?

Rispondiamo subito che non c’è una soluzione univoca (del tipo, “meglio dentro o fuori”) poiché i benefici delle due qualifiche non sono tutti cumulabili (ve ne sono, come si dirà subito appresso, alcuni che non lo sono). Da qui la necessità di una scelta che deve essere attentamente ponderata da ciascuna ASD, poiché le ASD che s’iscrivono (o che dopo la migrazione automatica permangono) nel RUNTS ottengono numerosi benefici, non solo fiscali, ma ne perdono altri. Diventare APS non è dunque per le ASD una circostanza priva di conseguenze negative e foriera solo di benefici e vantaggi. È necessario perciò svolgere un’accurata analisi costi/benefici (anche) sulla base degli elementi che si proverà a fornire nel prosieguo di questa mia relazione.

4. Conviene ad una ASD essere iscritta nel RUNTS? Elementi per un’analisi costi/benefici

Muoviamo subito dagli svantaggi. L’art. 89, comma 1, CTS, stabilisce che agli enti del terzo settore non si applicano: “a) l’articolo 143, comma 3, l’articolo 144, commi 2, 5 e 6 e gli articoli 148 e 149 TUIR” ..., nonché “c) la legge 16 dicembre 1991, n. 398”.

Sostanzialmente, pertanto, le ASD che sono anche ETS/APS perdono la possibilità di applicare il loro particolare regime di decommercializzazione dei corrispettivi specifici, così come previsto e disciplinato dal TUIR, nonché il loro particolare regime IVA e IRES, così come previsto e disciplinato dalla legge 398/1991. Deve inoltre ritenersi che tali ASD perdano anche la possibilità di applicare normative che a loro volta presuppongono l’applicazione del regime *ex* legge 381/1991, come quella di cui all’art. 25, comma 2, legge 133/1999 (sull’esonero di alcuni proventi dal reddito imponibile).

Deve peraltro ritenersi che per una ASD non vi siano ulteriori conseguenze negative derivanti dall’assunzione dell’ulteriore *status* di APS. In particolare, rimarrebbe invariata ed applicabile alle ASD-APS la disciplina fiscale di cui all’art. 69, comma 2, TUIR (esonero dal reddito imponibile dei compensi sportivi fino a 10.000€ per periodo

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

d'imposta) e la deducibilità *ex art.* 90, comma 8, legge 289/2002 (quali spese di pubblicità *ex art.* 74, comma 2, TUIR) delle sponsorizzazioni (fino a 200.000 €).

A fronte di questi svantaggi occorre valutare i vantaggi conseguenti all'assunzione della qualifica di APS, per comprendere se le perdite derivanti dall'impossibilità di applicare il regime fiscale tipico delle ASD siano (più che) compensate o meno dai vantaggi riconosciuti dal CTS alle APS. Questi vantaggi non sono soltanto fiscali, ma riguardano anche semplificazioni amministrative e accesso a fondi pubblici. Li passiamo sotto in rassegna.

Fonti normative	Agevolazioni in favore delle APS
<p>Personalità giuridica (art. 22 CTS)</p>	<p>Acquisto automatico della personalità giuridica mediante iscrizione al RUNTS per mezzo di un notaio ed avendo un patrimonio minimo di 15.000€.</p> <p>Ottenuta la personalità giuridica, delle obbligazioni dell'associazione risponderà soltanto l'associazione con il suo patrimonio.</p>
<p>Volontari (artt. 17, 18 e 35 CTS)</p>	<p>Le APS, come ogni altro ETS, possono avvalersi dell'apporto di volontari. Anzi, esse devono svolgere la propria attività avvalendosi in modo prevalente dell'apporto dei volontari associati. Possono avere lavoratori retribuiti solo limitatamente (non più della metà dei volontari impiegati nell'attività o del 5% degli associati).</p> <p>I volontari devono sempre essere assicurati. Dei volontari non occasionali deve essere tenuto un apposito registro.</p>
<p>Rapporti con gli enti pubblici (artt. 55 e 56 CTS)</p>	<p>Le APS possono fruire delle misure previste in materia di "coinvolgimento attivo" degli enti, attraverso forme di co-programmazione, co-progettazione e accreditamento.</p> <p>In particolare, 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.</p>
<p>Accesso al credito agevolato (art. 67 CTS)</p>	<p>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.</p>

<p>Privilegi (art. 68 CTS)</p>	<p>I crediti delle APS, inerenti allo svolgimento di attività di interesse generale, hanno privilegio generale sui beni mobili del debitore ai sensi dell'articolo 2751-bis del codice civile.</p> <p>Tali crediti sono collocati, nell'ordine dei privilegi, subito dopo i crediti di cui alla lettera c) del secondo comma dell'articolo 2777 del codice civile.</p>
<p>Accesso al Fondo sociale europeo (art. 69 CTS)</p>	<p>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.</p>
<p>Strutture e autorizzazioni temporanee per manifestazioni pubbliche (art. 70 CTS)</p>	<p>Le APS possono fruire delle eventuali misure previste da Stato, Regioni, Province autonome ed Enti locali per l'utilizzazione non onerosa di beni mobili e immobili per manifestazioni e iniziative temporanee.</p>
<p>Locali utilizzati (art. 71 CTS)</p>	<p>Le sedi degli ETS, incluse le APS, e i locali in cui si svolgono le relative attività istituzionali, purché non di tipo produttivo, sono compatibili con tutte le destinazioni d'uso omogenee previste dal decreto del Ministero dei lavori pubblici 2 aprile 1968 n. 1444 e simili, indipendentemente dalla destinazione urbanistica.</p> <p>Lo Stato, le Regioni e 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. La cessione in comodato ha una durata massima di trent'anni, nel corso dei quali l'ente concessionario ha l'onere di effettuare sull'immobile, a propria cura e spese, gli interventi di manutenzione e gli altri interventi necessari a mantenere la funzionalità dell'immobile.</p>
<p>Fondo per il finanziamento di progetti e attività di interesse generale nel Terzo settore (art. 72 CTS)</p>	<p>Le APS possono accedere a questo fondo.</p>
<p>Altre risorse finanziarie specificamente destinate al sostegno degli enti del Terzo settore (art. 73 e 75 CTS)</p>	<p>Le APS possono accedere a queste risorse per l'elaborazione e realizzazione di progetti.</p>
<p>Social Bonus (art. 81 CTS)</p>	<p>È istituito un credito d'imposta pari al 65% delle erogazioni liberali in denaro effettuate da persone fisiche e del 50% se effettuate da enti o società in favore degli enti del Terzo settore, tra cui le APS, che hanno presentato al Ministero del lavoro e delle</p>

	<p>politiche sociali un progetto per sostenere il recupero degli immobili pubblici inutilizzati e dei beni mobili e immobili confiscati alla criminalità organizzata assegnati ai suddetti enti del Terzo settore e da questi utilizzati esclusivamente per lo svolgimento di attività di cui all'art. 5 con modalità non commerciali.</p>
<p>Agevolazioni in materia di imposte indirette e tributi locali (art. 82 CTS)</p>	<p>Gli ETS, tra cui le APS, sono destinatari di diverse agevolazioni con riguardo alle imposte indirette e ai tributi locali:</p> <ul style="list-style-type: none"> - non sono soggetti all'imposta sulle successioni e donazioni e alle imposte ipotecaria e catastale i trasferimenti a titolo gratuito effettuati in loro favore; - agli atti costitutivi e alle modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione, le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa; - le 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 costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento in loro favore, a condizione che i beni siano direttamente utilizzati, entro cinque anni dal trasferimento, in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell'oggetto sociale e che l'ente renda, contestualmente alla stipula dell'atto, apposita dichiarazione in tal senso; - 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 da tali enti sono esenti dall'imposta di bollo; - gli 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.

<p>Detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali (art. 83 CTS)</p>	<p>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.</p> <p>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.</p>
<p>Regime fiscale delle APS (artt. 79 e 85 CTS)</p>	<p>Oltre alle disposizioni in materia di imposte sui redditi, di cui all'art. 79 CTS, anche per le APS, il CTS prevede un regime fiscale di favore.</p> <p>Non si considerano commerciali:</p> <ul style="list-style-type: none"> - 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 per cento da enti del Terzo settore ai sensi dell'art. 5, co. 1, lett. m); - 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; - 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. <p>Le quote e i contributi corrisposti alle APS non concorrono alla formazione della base imponibile, ai fini dell'imposta sugli intrattenimenti.</p> <p>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.</p>
<p>Regime forfetario per le attività commerciali svolte dalle APS (art. 86 CTS)</p>	<p>Le APS possono applicare, in relazione alle attività commerciali svolte, il regime forfetario se nel periodo d'imposta precedente hanno percepito ricavi, ragguagliati al periodo d'imposta, non superiori a 130.000 euro o alla diversa soglia che</p>

	<p>dovesse essere autorizzata dal Consiglio dell'Unione europea in sede di rinnovo della decisione. Il regime cessa l'anno successivo a quello in cui si è superata la soglia indicata.</p> <p>In particolare, le APS che applicano il regime forfetario determinano il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi percepiti un coefficiente di redditività pari al 3%.</p> <p>Se si applica il regime forfetario, v'è l'esonero dall'obbligo di registrazione e di tenuta delle scritture contabili; non applicano la ritenuta alla fonte; sono esonerate dal versamento dell'IVA e dagli obblighi connessi.</p>
<p>Altri benefici (art. 94, comma 4, CTS)</p>	<p>Esonero presentazione modello EAS (anche se svolgono attività commerciali)</p>
<p>Cinque per mille (art. 3, comma 1, lett. a), d.lgs. 111/2017)</p>	<p>Possibilità di beneficiare del cinque per mille¹³</p>

Come si noterà dalla tabella precedente, oltre ai vari vantaggi non fiscali (possibilità di acquisto agevolato della personalità giuridica, accesso a fondi pubblici per progetti, compatibilità con la destinazione d'uso di immobili e locali, ecc.), vi sono vantaggi fiscali rilevanti, sia indiretti (in particolare le detrazioni e deduzioni per erogazioni liberali) sia diretti.

Le APS godono infatti, *ex art. 85, commi 1 e 2, CTS*, di un regime particolarmente ampio e favorevole di decommercializzazione dei corrispettivi specifici sostanzialmente comparabile a quello di cui godono le ASD *ex art. 148, comma 3, TUIR*, salvo che per il mancato riferimento ai “tesserati delle organizzazioni nazionali”, che è (invero solo) in parte compensato dall'aggiunta dei “familiari conviventi”¹⁴.

<p>Decommercializzazione ex art. 148, comma 3, TUIR</p>	<p>Decommercializzazione ex art. 85, commi 1 e 2, CTS</p>
--	--

¹³ A prescindere dal fatto che si svolga “una rilevante attività di interesse sociale”, che era e rimane condizione affinché le ASD (non iscritte nel RUNTS) possano beneficiare del contributo: cfr. art. 3, comma 1, lett. e), d.lgs. 111/2017.

¹⁴ Sul fronte IVA, invece, la decommercializzazione rimarrebbe regolata dall'art. 4, comma 4, d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, che esclude dal campo di applicazione dell'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici da parte sia di associazioni di promozione sociale sia di 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. Da qui l'incongruenza di avere per le APS *post* riforma una decommercializzazione non comprensiva (anche) delle prestazioni ai tesserati non associati, cui tuttavia non si applicherebbe l'IVA stante l'invariato tenore dell'art. 4, comma 4, d.P.R. 633/1972.

<p>“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 <u>tesserati</u> dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati”.</p>	<p>“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 <u>familiari conviventi</u> 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”.</p>
--	---

Quanto alle entrate di natura commerciale, le APS godono di un regime forfettario *ad hoc* (imponibilità del 3% del reddito) nei limiti di 130.000 €, che in parte compensa la mancata applicazione del regime forfettario di cui alla legge 398/91.

In conclusione, sembra di poter dire che se le ASD hanno entrate commerciali (anche per effetto di sponsorizzazioni) abbastanza elevate (cioè superiori a 130.000 € ma comunque inferiori a 400.000 €, che è il limite di applicazione del regime *ex lege* 398/1991), allora esse devono attentamente valutare se assumere anche la qualifica di APS. Ove così facessero, infatti, non potrebbero più applicare la legge 398/91 anche sotto il profilo dell'IVA. D'altra parte, non appartenendo al terzo settore, tali ASD non potrebbero più godere di benefici (di cui in passato molte hanno usufruito) quali l'accesso ai fondi pubblici *ex art. 72 CTS* o la compatibilità con le destinazioni d'uso *ex art. 71 CTS*.

Se invece le ASD hanno entrate commerciali poco rilevanti, allora l'ingresso nel terzo settore e l'assunzione dell'ulteriore qualifica di APS sembra essere la strada maestra da seguire.

Sulla valutazione di cui sopra possono ovviamente incidere anche le entrate decommercializzate da tesserati non associati. Se infatti la ASD diventa APS, queste entrate diverrebbero entrate commerciali, sicché, se elevate, potrebbero far sfiorare alla ASD in questione il tetto previsto per il regime forfettario, cioè 130.000€.

In generale, il giudizio è dunque nel senso che tutte le ASD devono effettuare un'analisi costi/benefici relativi all'ingresso (ovvero alla permanenza) nel terzo settore. L'esito dipenderà dalle specifiche condizioni di contesto relative a ciascuna ASD. ASD con elevate entrate commerciali e/o con elevate entrate da tesserati non associati (alle stesse o ad altre ASD della medesima rete nazionale) è presumibile che si chiamino fuori dal terzo settore. Laddove ASD con ridotte entrate commerciali e/o ridotte entrate da tesserati

non associati (alle stesse o ad altre ASD della medesima rete nazionale) è presumibile che abbiano grande interesse ad entrare (o permanere) nel terzo settore.

5. I passi necessari ad una ASD per diventare APS

Con riguardo alle ASD che sono già APS, essendo iscritte in un registro regionale delle APS o presenti nell'elenco consegnato da una APS nazionale al Ministero del Lavoro ai fini dell'iscrizione nel registro nazionale delle APS, esse trasmigreranno automaticamente nel RUNTS quando tale registro diventerà operativo (oggi si ipotizza entro la fine del 2019).

Queste ASD-APS devono però entro il 2 agosto 2019 adeguare i propri statuti alla nuova disciplina del terzo settore. A tal fine potrebbe non essere necessaria l'assemblea straordinaria, dal momento che ad esse si applica l'art. 101, comma 2, CTS, secondo cui, entro il 2 agosto 2019, è possibile modificare i propri statuti con le modalità e le maggioranze previste per le deliberazioni dell'assemblea ordinaria al fine di adeguarli alle nuove disposizioni inderogabili o di introdurre clausole che escludono l'applicazione di nuove disposizioni derogabili mediante specifica clausola statutaria. Tuttavia, una delibera di assemblea straordinaria è necessaria quando le modifiche statutarie non siano dirette a questi specifici obiettivi, ma ad esempio ad introdurre regole statutarie non imposte dalla riforma o ad esercitare opzioni organizzative concesse dalla riforma. Posta la difficoltà di distinguere gli adeguamenti, si consiglia di procedere sempre con assemblea straordinaria. L'assemblea straordinaria è comunque necessaria se si oltrepassa il termine del 2 agosto 2019.

Con riguardo invece alle ASD che intendono qualificarsi come APS ma non lo sono ancora, esse devono senz'altro modificare il loro statuto con assemblea straordinaria e successivamente attendere l'operatività del RUNTS (prevista per il 2020 con riguardo alle nuove iscrizioni) oppure iscriversi negli attuali registri regionali o nazionale delle APS.

La delibera di assemblea straordinaria richiede l'atto pubblico notarile solo quando l'associazione sia riconosciuta come persona giuridica, essendo già iscritta nel registro delle persone giuridiche di una prefettura o di una regione. Se invece l'associazione non è riconosciuta come persona giuridica, l'assemblea straordinaria non richiede l'intervento del notaio.

Da ricordare inoltre che una APS deve sempre avere almeno sette soci. Tuttavia, se l'associazione è stata costituita prima del 2 agosto 2017 con meno di sette soci, allora essa potrebbe reintegrare la base sociale entro il 2 agosto 2019, portandola al minimo di sette soci, e così poter ottenere la qualifica di APS. Se invece l'associazione è stata costituita da meno di sette soci dopo il 2 agosto 2017, essa, secondo l'interpretazione della

normativa proposta dal Ministero del lavoro, non potrebbe più acquisire la qualifica di APS¹⁵.

Da ricordare, infine, l'importanza per le ASD di aderire ad una rete associativa del terzo settore ovvero ad un ente di promozione sportiva che abbia anche questa qualifica del terzo settore (ci si può infatti iscrivere al RUNTS tramite la propria rete associativa; la rete potrebbe un domani effettuare i controlli sull'ASD; ecc.)¹⁶.

6. Le società sportive dilettantistiche come possibili imprese sociali: rinvio

Abbiamo limitato il nostro discorso alle ASD. Tuttavia, anche le società sportive dilettantistiche (SSD) potrebbero essere interessate alla riforma del terzo settore, poiché in questo contesto, essendo società, potrebbero assumere la qualifica di imprese sociali¹⁷. Gli utili reinvestiti delle imprese sociali sono totalmente esenti da imposizione fiscale (quale che sia il loro ammontare)¹⁸. E vi sono inoltre forti inventivi alla capitalizzazione delle (nuove) imprese sociali¹⁹. Anche se queste misure non sono tuttavia ancora efficaci²⁰. Qualcuno in dottrina profila peraltro l'ipotesi che l'incompatibilità con la 398/91 non sussista per le SSD-imprese sociali, poiché letteralmente l'art. 89, comma 1,

¹⁵ Il Ministero del Lavoro, infatti, in una lettera del 29/12/2017 indirizzata alle Regioni, ed avente oggetto questioni di diritto transitorio ha precisato: "si devono considerare immediatamente applicabili le norme afferenti ai requisiti sostanziali degli enti del Terzo settore: si fa in particolare riferimento alle disposizioni di cui agli artt. 32 e 35 del codice, dedicate, rispettivamente alle organizzazioni di volontariato e alle associazioni di promozione sociale, ove sono da ritenersi già cogenti le prescrizioni attinenti al numero minimo di soggetti (siano essi persone fisiche o soggetti superindividuali) e alla forma giuridica necessari ai fini della costituzione di un'organizzazione di volontariato o di un'associazione di promozione sociale. In questo caso, poiché si tratta di elementi immodificabili, che conformano *ab initio* un ente, essi devono essere presenti sin dal momento iniziale di costituzione dell'ente, ove, beninteso, questa sia avvenuta dopo l'entrata in vigore del d.lgs. n. 117/2017".

¹⁶ L'analisi del rapporto tra enti di promozione sportiva e nuova disciplina del terzo settore non costituisce oggetto di questo articolo, ma non per questo non presenta dubbi e criticità che è necessario risolvere, soprattutto con riguardo alla possibilità che un EPS si qualifichi come rete associativa del terzo settore. Per il momento si ricorda soltanto che, per implicita ammissione del legislatore della riforma, un EPS potrebbe assumere la qualifica di APS di secondo livello (cfr. infatti l'art. 35, comma 4, CTS, là dove dispone che "Il comma 3 non si applica agli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI che associano un numero non inferiore a cinquecento associazioni di promozione sociale"; ricordiamo che il comma 3 dell'art. 35, CTS, dispone: "Gli atti costitutivi delle associazioni di promozione sociale possono prevedere l'ammissione come associati di altri enti del Terzo settore o senza scopo di lucro, a condizione che il loro numero non sia superiore al cinquanta per cento del numero delle associazioni di promozione sociale").

¹⁷ A nulla osta ovviamente il fatto che le imprese sociali societarie siano ammesse a distribuire utili, ancorché in misura limitata (cfr. art 3, comma 3, lett. a), d.lgs. 112/2017), mentre le SSD siano società totalmente senza fine di lucro (e quindi senza alcuna possibilità di distribuire utili ai propri soci). Per le società imprese sociali, infatti, la distribuzione di utili è soltanto una possibilità, che è possibile naturalmente escludere mediante una clausola statutaria che proibisca la distribuzione di ogni utile. Le SSD interessate ad acquisire la qualifica di impresa sociale potrebbero pertanto legittimamente avere nel proprio statuto la clausola di non distribuzione assoluta degli utili generati (come sono tenute a fare sulla base del loro statuto normativo particolare). Questa clausola non impedirebbe loro di qualificarsi come imprese sociali.

¹⁸ Cfr. art. 18, comma 1, d.lgs. 112/2017.

¹⁹ Cfr. art. 18, commi 3 e 4, d.lgs. 112/2017.

²⁰ Poiché si attende il nulla-osta della Commissione europea che dovrà valutare se siano aiuti di stato compatibili con la normativa europea e dunque non vietati.

CTS, in combinato disposto con l'art. 79, comma 1, CTS fa esclusivo riferimento agli "enti del terzo settore diversi dalle imprese sociali"²¹. Ove così fosse, vi sarebbe un'ulteriore, eccellente ragione per ritenere che la qualifica di impresa sociale costituisca una grossa opportunità per le SSD²².

7. Conclusioni

Il rapporto tra associazioni sportive dilettantistiche (ASD) e nuovo diritto del terzo settore appare alquanto controverso nei commenti e nelle opinioni attualmente circolanti sul tema. Vi sono invece, a nostro avviso, degli aspetti già molto chiari che possono tradursi in concrete opportunità per le ASD. Detto altrimenti, la nostra valutazione è nel senso che le ASD farebbero bene ad interessarsi di più della riforma del terzo settore, perché molte di loro potrebbero trarre da essa notevoli vantaggi e significative opportunità di sviluppo. La stessa conclusione è valida per le SSD, anche se non è stato in questa sede possibile approfondire quest'ultimo aspetto così come avrebbe meritato.

²¹ Cfr. in questo senso A. Mazzullo, *Impresa sociale e sport dilettantistico*, AICCON Short Paper, 15/2018, febbraio 2018, 10.

²² Anche se, naturalmente, occorre anche considerare gli oneri della qualifica, tra cui l'obbligo di redazione del bilancio sociale, il coinvolgimento di lavoratori ed utenti, la soggezione ai controlli ministeriali, ecc., che di fatto potrebbero rendere per una SSD non conveniente acquisire la qualifica aggiuntiva di impresa sociale per entrare nel terzo settore.