STUDIO PIZZANO

COMMERCIALISTA E REVISORE LEGALE

www.studiopizzano.it

IL REGIME FORFETARIO PER LE ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE (LEGGE N. 398/1991)

Pubblicato il6 Aprile 2024 di Sabatino Pizzano

La Legge 16 dicembre 1991, n. 398 ha introdotto un regime fiscale agevolato per le associazioni sportive dilettantistiche, offrendo loro notevoli vantaggi economici e semplificazioni amministrative.

Il regime forfetario previsto dalla legge n. 398 del 1991 rappresenta la più importante agevolazione fiscale per le associazioni sportive dilettantistiche (ASD) e le società sportive dilettantistiche (SSD). Questo regime consente di determinare il reddito imponibile applicando un coefficiente di redditività del 3% sui proventi commerciali conseguiti, semplificando notevolmente la gestione contabile e fiscale di queste realtà. Tuttavia, per poter accedere a tale regime, le ASD e le SSD devono rispettare specifici requisiti e adempimenti formali, oltre a non superare determinati limiti di proventi.

In questo articolo approfondiremo le caratteristiche del regime forfetario, i suoi vantaggi, gli obblighi da rispettare e il rapporto con la riforma del Terzo settore, con particolare attenzione alle agevolazioni previste in materia di imposte dirette (IRES e IRAP) e indirette (IVA).

Requisiti per accedere al regime agevolato

Per poter beneficiare del regime agevolato previsto dalla Legge n. 398/1991, le associazioni sportive dilettantistiche devono soddisfare sia presupposti soggettivi che oggettivi. Dal punto di vista soggettivo, l'associazione deve essere affiliata alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti e svolgere attività sportive dilettantistiche. Inoltre, deve indicare nella denominazione sociale la finalità sportiva e la ragione dilettantistica, includere nello statuto le informazioni richieste dall'art. 7 del D.Lgs. n. 36/2021 e ottenere il riconoscimento dell'effettiva natura dilettantistica mediante iscrizione al Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche.

Dal punto di vista oggettivo, l'associazione non deve aver conseguito, nel periodo d'imposta precedente, proventi superiori a € 400.000 derivanti dall'esercizio di attività commerciali. Nel calcolo di questo limite, si devono considerare i ricavi o proventi percepiti nell'ambito dell'attività commerciale non connessa agli scopi istituzionali dell'ente e le sopravvenienze attive relative all'attività commerciale esercitata. Sono invece esclusi i proventi di natura istituzionale, le plusvalenze patrimoniali, i corrispettivi delle cessioni di beni patrimoniali, i proventi conseguiti nello svolgimento di attività commerciali connesse con gli scopi istituzionali, i proventi relativi a prestazioni di servizi resi in conformità alle finalità istituzionali, i contributi di enti pubblici e privati erogati per il perseguimento di finalità istituzionali, i proventi esenti da imposta o assoggettati a ritenuta a titolo d'imposta, i proventi "decommercializzati" per gli enti di tipo associativo, i corrispettivi per la cessione dei diritti di utilizzazione degli atleti e l'indennità di preparazione e formazione degli atleti.

> ***Esempio pratico:*** *Un'ASD che ha indebitamente fruito del regime forfetario, pur avendo superato i limiti di proventi, non è automaticamente responsabile di reati tributari, ma dovrà dimostrare la sussistenza dei presupposti per l'agevolazione.*

Associazioni di nuova costituzione ed esercizio sociale inferiore o superiore a 12 mesi

Per le associazioni sportive dilettantistiche di nuova costituzione, che non hanno un riferimento agli esercizi precedenti, è possibile fruire delle agevolazioni del regime forfetario fin dal primo periodo d'imposta, a condizione che ritengano di conseguire proventi commerciali, ragguagliati ad anno, non superiori a € 400.000. Nel caso di esercizio sociale inferiore a 12 mesi, come può accadere per le associazioni di nuova costituzione con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, il limite massimo dei proventi commerciali deve essere rapportato al totale dei giorni che concorrono al periodo d'imposta, utilizzando il metodo proporzionale. Analogamente,

se l'esercizio sociale è superiore a 12 mesi ma inferiore al biennio, il limite massimo dei proventi va proporzionato al totale dei giorni.

Determinazione del reddito e dell'IVA nel regime forfetario

Le associazioni sportive dilettantistiche che optano per il regime forfetario possono beneficiare di una determinazione semplificata del reddito imponibile e dell'IVA. Il reddito imponibile è determinato applicando ai proventi commerciali un coefficiente di redditività del 3%, mentre l'IVA è calcolata applicando all'imponibile un'aliquota forfetaria del 50% dell'aliquota ordinaria. Questo sistema di tassazione forfetario consente alle associazioni di ridurre significativamente il carico fiscale e di semplificare gli adempimenti contabili.

Profili generali del regime agevolativo per IRES e IRAP

Il regime forfetario ex legge n. 398/1991 permette alle ASD e alle SSD di determinare il reddito imponibile applicando un coefficiente di redditività del 3% sull'ammontare dei proventi commerciali connessi agli scopi istituzioni conseguiti.

Non concorrono alla formazione del reddito, limitatamente all'imposizione diretta, i proventi realizzati nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali e quelli conseguiti tramite raccolta pubblica di fondi, purché percepiti in via occasionale e saltuaria, riferiti a non più di due eventi per anno e per un ammontare non superiore a 51.645,69 euro.

> ***Esempio pratico:*** *Un'ASD che ha conseguito proventi commerciali per 100.000 euro determinerà il reddito imponibile applicando il coefficiente del 3%, ottenendo così un reddito di 3.000 euro su cui calcolare l'IRES e l'IRAP.*

Vantaggi fiscali in materia di IVA

Oltre alle agevolazioni previste per le imposte dirette, il regime forfetario ex legge n. 398/1991 comporta significativi vantaggi anche in materia di IVA.

In particolare, le ASD che hanno scelto il regime fiscale agevolato determinano l'IVA in modo forfettario, applicando le seguenti percentuali sui proventi conseguiti:

- 50% dell'IVA a debito sui proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali;
- 50% dell'IVA a debito sulle fatture emesse per sponsorizzazioni;
- 2/3 dell'IVA a debito per la cessione o concessione di diritti di ripresa televisiva o trasmissione radiofonica.

Ciò significa che l'IVA dovuta viene calcolata applicando le aliquote ordinarie sul 50% dell'imponibile, senza necessità di effettuare la detrazione analitica dell'imposta assolta sugli acquisti.

> ***Esempio pratico:*** *Un'ASD che ha effettuato operazioni imponibili per 50.000 euro con aliquota IVA del 22% determinerà l'IVA dovuta nel seguente modo: 50.000 x 50% x 22% = 5.500 euro.*

Indennità di preparazione e formazione degli atleti

Fino al 30 giugno 2023, le indennità di preparazione e formazione degli atleti, disciplinate dall'art. 6 della Legge n. 91/81, non concorrevano alla formazione del reddito delle associazioni sportive dilettantistiche che beneficiavano del regime forfetario. Tuttavia, a decorrere dal 1° luglio 2023, l'art. 3 della Legge n. 398/91 e l'art. 6 della Legge n. 91/81 sono stati abrogati. Attualmente, gli aspetti

civilistici di queste indennità sono disciplinati dall'art. 31, comma 2, del D.Lgs. n. 36/2021, mentre gli aspetti fiscali sono regolati dall'art. 36, comma 4, dello stesso decreto. In base a quest'ultima disposizione, le somme versate a titolo di premio di addestramento e formazione tecnica sono equiparate alle operazioni esenti da IVA e, se percepite da società e associazioni sportive dilettantistiche senza fini di lucro che hanno optato per il regime forfetario, non concorrono alla determinazione del reddito di tali enti.

Criterio di cassa e fatturazione

Per determinare l'ammontare dei ricavi conseguiti nell'ambito dell'attività commerciale, le associazioni sportive dilettantistiche devono fare riferimento al principio di cassa. Tuttavia, se viene emessa una fattura prima dell'incasso del corrispettivo, anche i relativi importi non ancora riscossi devono essere computati nel calcolo del limite di € 400.000. È importante sottolineare che, sebbene le società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro debbano seguire il criterio di cassa ai fini della determinazione del plafond e dell'applicazione del regime forfetario, esse sono comunque tenute a rispettare gli obblighi civilistici di tenuta delle scritture contabili e di redazione del bilancio secondo le norme del codice civile.

Esoneri e semplificazioni contabili per le ASD nel regime forfetario 398/91

Le associazioni sportive dilettantistiche (ASD) che scelgono di adottare il regime forfetario previsto dalla Legge 398/91 possono beneficiare di rilevanti semplificazioni contabili e amministrative. Questo regime, infatti, consente di godere dell'esonero da numerosi obblighi previsti ordinariamente in materia di tenuta dei libri e registri contabili e fiscali.

Esonero dalla tenuta delle scritture contabili e adempimenti contabili obbligatori

Le associazioni sportive dilettantistiche (ASD) che adottano il regime forfetario previsto dalla Legge 398/1991 beneficiano di numerose semplificazioni contabili e sono esonerate dalla tenuta di molti libri e registri obbligatori.Nello specifico, le ASD in regime 398/91 sono esonerate dalla tenuta dei seguenti libri e registri:

- Libro giornale
- Registri IVA (registri acquisti, vendite e corrispettivi)
- Scritture ausiliarie di magazzino
- Libro dei beni ammortizzabili

Inoltre, non sono tenute alla contabilità semplificata per le imprese minori (art. 18 DPR 600/73) né alle scritture contabili degli enti non commerciali (art. 20 DPR 600/73).

Tuttavia, permangono alcuni obblighi contabili fondamentali:

- Numerazione e conservazione delle fatture emesse e ricevute (obbligatorie solo per alcune operazioni specifiche come sponsorizzazioni, diritti TV, pubblicità).
- Annotazione mensile dei corrispettivi e proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese di incasso, entro il giorno 15 del mese successivo, nel modello approvato con DM 11/02/1997 (Registro IVA Minori).
- Redazione del rendiconto economico-finanziario entro 4 mesi dalla chiusura dell'esercizio.
- Conservazione della documentazione attestante incassi e pagamenti.
- Versamenti IVA trimestrali con F24 (senza maggiorazione interessi)
- Dichiarazione dei redditi ed eventuali adempimenti per operazioni intracomunitarie

Pertanto, pur goendo di rilevanti semplificazioni, le ASD in regime 398/91 devono comunque assolvere ad alcuni adempimenti contabili minimi come l'annotazione mensile dei corrispettivi, la conservazione delle fatture e dei documenti fiscali, e la redazione del rendiconto annuale.

Esonero dalla fatturazione e registrazione

Il regime forfetario esonera le ASD anche dagli obblighi di fatturazione e registrazione delle operazioni, fatte salve alcune eccezioni. Non è obbligatorio emettere fattura, tranne che per:

- Prestazioni di sponsorizzazione
- Cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e trasmissione radiofonica
- Prestazioni pubblicitarie

Le ASD in 398/91 devono annotare i corrispettivi e qualsiasi provento conseguito nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese di incasso, entro il giorno 15 del mese successivo, nel modello di cui al DM 11/02/1997. Non è invece obbligatoria la tenuta dei registri IVA.

Esonero dalla certificazione dei corrispettivi

Le ASD che applicano la 398/91 sono esonerate dall'obbligo di certificazione delle operazioni ai fini IVA mediante emissione di scontrini o ricevute fiscali, fatta eccezione per le attività di intrattenimento e spettacolo.

Esonero dalla dichiarazione IVA

Il regime forfetario esonera dall'obbligo di presentazione della dichiarazione IVA annuale. Tuttavia, se l'ASD svolge anche attività commerciale non connessa a quella istituzionale, dovrà presentare la dichiarazione IVA limitatamente a tale attività non forfetaria.

Adempimenti formali per l'accesso al regime 398/1991

Per accedere al regime forfetario, le ASD affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI devono esercitare specifica opzione mediante una duplice comunicazione: una lettera raccomandata da inviare, prima dell'inizio dell'anno solare, agli uffici della SIAE e dell'Agenzia delle entrate competenti in base al domicilio fiscale dell'ente.In caso di omessa comunicazione, le ASD possono comunque accedere al regime se hanno effettuato la comunicazione all'Agenzia delle entrate e adottato comportamenti concludenti, come la tenuta delle scritture contabili secondo le modalità previste.

> ***Esempio pratico:*** *Un'ASD che intende optare per il regime forfetario per l'anno 2024 dovrà inviare la comunicazione agli uffici SIAE e dell'Agenzia delle entrate entro il 31 dicembre 2023.*

Limiti reddituali per l'accesso al regime agevolato 398/1991

Per accedere al regime forfetario, le ASD non devono conseguire proventi da attività commerciali superiori a 400.000 euro. Il superamento di tale limite comporta la decadenza dal regime, con l'obbligo di applicare le regole generali IRES, IRAP e IVA a partire dal mese successivo.Per i soggetti già in attività, il limite va calcolato sui proventi commerciali conseguiti nel periodo d'imposta precedente, mentre per i soggetti di nuova costituzione, il limite è rapportato al periodo di gestione inferiore all'anno solare.

> ***Esempio pratico:*** *Un'ASD che ha conseguito proventi commerciali per 380.000 euro nell'anno precedente potrà accedere al regime forfetario per l'anno in corso. Se durante l'anno supera i 400.000 euro, dovrà applicare le regole ordinarie a partire dal mese successivo.*

La violazione della disciplina dei limiti al contante e l'ammissione al regime forfetario 398/1991

Le ASD e le SSD sono soggette alla disciplina sulla limitazione della circolazione del contante (art. 49 D.lgs. n. 231/2007). I pagamenti in loro favore e i versamenti da esse effettuati, se di importo pari o superiore a 1.000 euro, devono essere eseguiti tramite conti correnti bancari o postali intestati o altre modalità tracciabili.La violazione di questa norma comporta l'applicazione delle sanzioni amministrative di cui all'art. 11 D.lgs. n. 471/1997 in materia tributaria non penale e, se supera la soglia prevista, anche delle sanzioni antiriciclaggio (art. 63 D.lgs. n. 231/2007). Tuttavia, non è più prevista la decadenza dalle agevolazioni della legge n. 398/1991 per la violazione di tali obblighi.

> ***Esempio pratico:*** *Un'ASD che riceve un pagamento in contanti di 1.500 euro è soggetta alle sanzioni amministrative tributarie e antiriciclaggio, ma non decade dal regime forfetario.*

La possibile rilevanza penale dell'indebita fruizione del regime 398/1991

La Cassazione ha chiarito che la legge n. 398/1991 riserva alle ASD un regime fiscale di favore, ma per goderne è necessario rispettare i limiti di proventi previsti. Tuttavia, tale condizione è estranea alla responsabilità per i reati tributari (D.lgs. n. 74/2000).La modifica nel tempo del limite dei ricavi per il regime forfetario (da 250.000 a 400.000 euro) non costituisce una norma di carattere penale e non integra il precetto penale, essendo diretta solo a limitare l'operatività del beneficio tributario.

Rapporto tra regime forfetario 398/1991e riforma del Terzo settore

Il regime forfetario ex legge n. 398/1991 continuerà ad operare per le ASD che scelgono di non iscriversi al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS), potendo fruire delle agevolazioni solo per le prestazioni commerciali connesse alle attività istituzionali.Le ASD che si iscrivono al RUNTS, invece, potranno beneficiare dei vantaggi degli enti del Terzo settore e continueranno ad applicare il regime "398" fino all'autorizzazione UE sui regimi fiscali del Codice del Terzo Settore (art. 104, comma 2, D.lgs. n. 117/2017). Successivamente, saranno applicati i regimi forfettari previsti dagli artt. 80 e 86 del Codice, validi sia per le attività di interesse generale sia per quelle diverse, a prescindere dal riconoscimento CONI.

> ***Esempio pratico:*** *Un'ASD iscritta al RUNTS continuerà ad applicare il regime "398" fino all'entrata in vigore delle norme fiscali del Codice del Terzo Settore, per poi passare ai regimi forfettari ivi previsti.*

Conclusione

Il regime forfetario previsto dalla Legge n. 398/1991 rappresenta un'opportunità molto vantaggiosa per le associazioni sportive dilettantistiche, offrendo loro significativi benefici fiscali e semplificazioni amministrative. Optando per questo regime, le associazioni possono determinare il reddito imponibile e l'IVA in modo forfetario, riducendo notevolmente il carico fiscale e gli adempimenti contabili. Tuttavia, per poter accedere al regime agevolato, le associazioni devono soddisfare specifici requisiti soggettivi e oggettivi,

tra cui il limite di € 400.000 di proventi commerciali conseguiti nel periodo d'imposta precedente. È importante che le associazioni valutino attentamente la propria situazione e verifichino il rispetto di tali requisiti prima di optare per il regime forfetario, al fine di evitare eventuali contestazioni da parte dell'amministrazione finanziaria.

Domande e risposte

D: Qual è il coefficiente di redditività applicato ai proventi commerciali nel regime forfetario ex legge n. 398/1991?

R: Il coefficiente di redditività applicato ai proventi commerciali nel regime forfetario è del 3%.

D: Quali sono i principali vantaggi del regime forfetario per le associazioni sportive dilettantistiche?

R: I principali vantaggi del regime forfetario sono la determinazione semplificata del reddito imponibile e dell'IVA, che consente di ridurre significativamente il carico fiscale, e la semplificazione degli adempimenti contabili. Optando per questo regime, le associazioni possono beneficiare di una tassazione agevolata e di una gestione amministrativa più snella.

D: Quali requisiti devono soddisfare le associazioni sportive dilettantistiche per accedere al regime forfetario?

R: Per accedere al regime forfetario, le associazioni sportive dilettantistiche devono soddisfare sia requisiti soggettivi che oggettivi. Dal punto di vista soggettivo, devono essere affiliate alle federazioni sportive nazionali o agli enti nazionali di promozione sportiva riconosciuti, svolgere attività sportive dilettantistiche, indicare nella denominazione sociale la finalità sportiva e la ragione dilettantistica, includere nello statuto le informazioni richieste dalla legge e ottenere il riconoscimento dell'effettiva natura dilettantistica mediante iscrizione al Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche. Dal punto di vista oggettivo, non devono aver conseguito, nel periodo d'imposta precedente, proventi superiori a € 400.000 derivanti dall'esercizio di attività commerciali.

D: Come viene determinato il reddito imponibile nel regime forfetario?

R: Nel regime forfetario, il reddito imponibile è determinato applicando ai proventi commerciali un coefficiente di redditività del 3%. Questo significa che, indipendentemente dall'ammontare effettivo dei costi sostenuti, il reddito imponibile è calcolato forfetariamente come il 3% dei proventi commerciali conseguiti.

D: Come viene calcolata l'IVA nel regime forfetario?

R: Nel regime forfetario, l'IVA è calcolata applicando all'imponibile un'aliquota forfetaria pari al 50% dell'aliquota ordinaria. Pertanto, le associazioni sportive dilettantistiche che optano per questo regime possono beneficiare di una significativa riduzione dell'IVA dovuta.

D: Qual è il limite di proventi commerciali per accedere al regime forfetario?

R: Per accedere al regime forfetario, le ASD non devono conseguire proventi da attività commerciali superiori a 400.000 euro.

D: Cosa succede se un'associazione sportiva dilettantistica supera il limite di € 400.000 di proventi commerciali?

R: Se un'associazione sportiva dilettantistica supera il limite di € 400.000 di proventi commerciali nel periodo d'imposta precedente, non può più applicare il regime forfetario a partire dal periodo d'imposta successivo. In tal caso, l'associazione dovrà adottare il regime fiscale ordinario, con i relativi adempimenti contabili e fiscali.

D: La violazione della disciplina sui limiti al contante comporta la decadenza dal regime forfetario?

R: No, la violazione della disciplina sui limiti al contante non comporta più la decadenza dalle agevolazioni della legge n. 398/1991, ma sono comunque applicabili le sanzioni amministrative tributarie e antiriciclaggio.

D: Le ASD iscritte al RUNTS potranno continuare ad applicare il regime forfetario ex legge n. 398/1991?

R: Sì, le ASD iscritte al RUNTS potranno continuare ad applicare il regime "398" fino all'autorizzazione UE sui regimi fiscali del Codice del Terzo Settore, per poi transitare verso i regimi forfettari previsti dagli artt. 80 e 86 del Codice stesso.

www.studiopizzano.it

© RIPRODUZIONE RISERVATA