

5. Sport & Terzo settore: sintesi e prospettive di riforma

Gabriele Sepio*

5.1 Premessa: la legge delega e il percorso di attuazione della riforma dello Sport

La riforma dello Sport, avviata con Legge delega 8 agosto 2019, n. 86, si presentava con obiettivi decisamente importanti e ambiziosi. Mettere ordine all'intero quadro normativo, oggi costituito da oltre 115.000⁶⁵ Associazioni e Società sportive dilettantistiche (ASD e SSD), al fine di assicurare a questo contesto un insieme di norme e regole uniformi in grado di guidare e disegnare il futuro assetto di un mondo che ha assunto una centralità sempre più marcata anche nel sistema sociale italiano.

Il percorso legislativo della riforma si è presentato fin dall'inizio piuttosto tortuoso e in salita. Una volta approvati i decreti legislativi delegati in "zona cesarini" con l'obiettivo di evitare la scadenza imposta dalla legge delega ne è emerso un quadro non del tutto omogeneo con disposizioni probabilmente chiuse troppo frettolosamente senza un adeguato vaglio e confronto preliminare con il mondo sportivo.

Il risultato iniziale, che ha tuttavia consentito di raggiungere l'obiettivo di evitare la scadenza, è stata l'emanazione, in luogo di un Testo unico, di cinque provvedimenti (*i.e.* decreto legislativo 28 febbraio 2021, nn. 36, 37, 38, 39 e 40), ciascuno dei quali si occupa di regolare una specifica materia in ambito sportivo⁶⁶. Diverse sono state le tempistiche di entrata in vigore dei citati decreti legislativi⁶⁷ e numerose sono state le proroghe e gli interventi correttivi che hanno interessato i citati provvedimenti ancora prima della loro entrata in vigore. Va da sé che a fronte di una riforma di sistema i correttivi sono del tutto giustificati e anzi denotano la volontà di allineare le norme con le problematiche riscontrate in fase di prima applicazione. Tuttavia, nel caso della riforma dello sport, accanto ai fisiologici adattamenti sono stati introdotte delle vere e proprie modifiche strutturali che a volte rivedono considerevolmente le premesse iniziali⁶⁸.

A quasi cinque anni dall'adozione della Legge delega, il processo di riforma dello Sport, dunque, è ancora in fase di sviluppo; le ultime modifiche risalgono a poche settimane fa con l'emanazione del decreto legge 31 maggio 2024, n. 71⁶⁹ che, tra gli altri, ha operato una completa revisione della disciplina sul trattamento economico dei volontari sportivi⁷⁰. Nonostante i numerosi interventi, permangono ancora diversi nodi da sciogliere su cui questo lavoro intende avanzare alcune proposte con l'intento di fornire un contributo alla riflessione

* Avvocato e Segretario generale di Fondazione Terzjus

⁶⁵ Cfr. Rapporto del CONI su "I numeri dello sport 2019 – 2020".

⁶⁶ In attuazione della Legge delega 86/2019 sono stati emanati, il d.lgs. 36/2021 recante riordino e riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici, nonché di lavoro sportivo, il d.lgs. 37/2021 in materia di rapporti di rappresentanza degli atleti e delle società sportive e di accesso ed esercizio della professione di agente sportivo; d.lgs. 38/2021 per il riordino e la riforma delle norme di sicurezza per la costruzione e l'esercizio degli impianti sportivi e della normativa in materia di ammodernamento o costruzione di impianti sportivi; d.lgs. 39/2021 per la semplificazione di adempimenti relativi agli organismi sportivi; d.lgs. 40/2021 in materia di sicurezza nelle discipline sportive invernali.

⁶⁷ Il decreto legislativo n. 36/2021 è entrato in vigore il 1° luglio 2023, ad eccezione degli artt. 10, 31, 39, 40, 43-50 efficaci dal 1° gennaio 2022; i decreti legislativi nn. 37 e 38/2021 sono entrati in vigore il 1° gennaio 2023; il decreto legislativo n. 39/2021 è entrato in vigore il 31 agosto 2022; il decreto legislativo n. 40/2021 è entrato in vigore il 1° gennaio 2022.

⁶⁸ In tale contesto si inseriscono le modifiche contenute sia nel decreto legislativo 5 ottobre 2022, n. 163 (c.d. "correttivo") sia in quello del 29 agosto 2023, n. 120 (c.d. "correttivo-bis") mediante i quali il legislatore è intervenuto al fine di revisionare buona parte delle misure presenti nei vari decreti.

⁶⁹ Al momento della redazione del presente contributo, è in corso di esame in commissione il disegno di legge (A.C. 1902) recante la "conversione in legge del decreto-legge 31 maggio 2024, n. 71, recante disposizioni urgenti in materia di sport, di sostegno didattico agli alunni con disabilità, per il regolare avvio dell'anno scolastico 2024/2025 e in materia di università e ricerca", pubblicato in Gazzetta Ufficiale, Serie Generale n. 126/2024.

⁷⁰ *Infra*, paragrafo 4 del presente contributo.

generale. Uno degli aspetti da valutare riguarda proprio il rapporto tra Sport e Terzo settore a partire dal coordinamento tra il Registro Nazionale delle Attività Sportive Dilettantistiche (RASD) e Registro unico nazionale del Terzo settore, (RUNTS).

Entrambe le riforme si sono dotate di elenchi pubblici accessibili per il tramite di apposite piattaforme informatiche e che oggi sono consultabili da chiunque ne abbia interesse. Ciò nonostante, permangono ancora alcune criticità a livello operativo, non essendo stati previsti specifici canali di interscambio dei dati tra l'Ufficio RUNTS e l'Ufficio del RASD. Si tratta di un tema di non poco conto soprattutto per gli enti dotati della doppia qualifica (Sport e Terzo settore).

La piena compatibilità dei due Registri, sancita espressamente dal D.Lgs. 36/2021, poteva e può ancora costituire l'occasione per favorire il raccordo dei dati inerenti gli enti con doppia qualifica e semplificare gli adempimenti che questi sono tenuti ad effettuare. Ad esempio individuando una sezione *ad hoc* sul portale RASD per gli enti sportivi del Terzo settore, in cui consentire, dunque, l'accesso per gli enti che assumono la doppia qualifica con uno scambio di informazioni immediato con il RUNTS. Si consentirebbe di evitare una duplicazione di dati e si avrebbe peraltro la possibilità di individuare le specifiche informazioni che solo gli enti dotati di doppia qualifica sono tenuti ad inserire. Si pensi alle entrate derivanti da attività diverse, che per gli enti sportivi del Terzo settore richiamano i limiti previsti dal Codice del Terzo settore (D.lgs. 117/2017 o "CTS") oppure allo svolgimento delle attività di interesse generale che riprendono i termini stabiliti dal CTS, fatta eccezione per le attività sportive dilettantistiche indicate nell'elenco tenuto dal Dipartimento per lo Sport. Senza contare i requisiti previsti per l'ottenimento della personalità giuridica, che, come vedremo più avanti, a causa del disallineamento normativo costringono gli enti a ricorrere a nuove perizie per determinare la consistenza dei diversi patrimoni minimi richiesti. A questo si aggiunga la necessità di consentire il deposito di specifici rendiconti che andrebbero valutati con attenzione da entrambi gli organismi gestori delle due piattaforme consentendo di individuare uno schema *ad hoc* per gli enti sportivi del Terzo settore. La rendicontazione, infatti, risente delle peculiarità di questa particolare categoria di enti che adottano misure e regole non allineate perfettamente a nessuna delle categorie puntualmente accolte nei registri.

5.2 Lo Sport nel terzo settore e viceversa. Una strada a doppio senso di marcia ancora in costruzione

Lo Sport – quale veicolo di coesione sociale in grado di aggregare intere comunità intorno ad obiettivi e passioni comuni – è uno strumento potente che deve tuttavia essere sostenuto attraverso regole in grado di assicurare e agevolare questa funzione. Il dialogo tra le due riforme, Sport e Terzo settore, diventa così un obiettivo di fondamentale importanza che, di fatto, ancora prima di ottenere un adeguato sostegno da parte del legislatore, ha assunto una consistenza operativa grazie alle tantissime realtà che hanno scelto di seguire entrambe le strade. Due riforme, dunque, destinate ad incontrarsi prendendo atto del fatto che la nuova figura degli enti sportivi del Terzo settore è ormai una realtà.

Non si tratta di una novità assoluta in termini di forme e qualifiche giuridiche ma possiamo dire che l'unione in capo ad unico ente delle due qualifiche è in grado oggi di generare un sistema di regole del tutto inedito che richiede una attenta valorizzazione da parte del legislatore. Insomma in un mondo in cui sembra che le definizioni debbano necessariamente esistere attraverso gli acronimi potremmo dire, giocando con quelli esistenti, che la figura degli "ESTS" (enti sportivi del Terzo settore) è ormai una realtà che sta anticipando le formule legislative assicurando una scelta del tutto coerente e vantaggiosa per le tantissime realtà che

svolgono promozione sociale attraverso lo sport. Il ponte tra i due registri (RUNTS e RASD) è stato sapientemente costruito nel tempo dagli Enti di Promozione Sportiva del CONI, molti dei quali avevano già assunto la qualifica di rete “APS Nazionale” ancor prima della riforma del Terzo settore. Una scelta che è stata rinnovata in molti casi o selezionata per la prima volta in altri, popolando così la nuova sezione “rete associative” prevista nel RUNTS. L’effetto è stato quello di guidare un processo di trasformazione che prende le mosse dall’esigenza di prelevare dalle due riforme aspetti in grado di assegnare allo Sport un ruolo di massima rilevanza tra le attività di interesse generale indicate dalla riforma del Terzo settore.

Quest’opera di sistematizzazione delle regole, al fine di offrire una dignità ed un percorso di semplificazione per gli enti sportivi del Terzo settore, è stata recepita solo in parte dal legislatore della riforma dello Sport e, in particolare, nella fase iniziale di avvio dell’iter legislativo.

Da un lato, la riforma dello Sport ha sdoganato la possibilità per gli enti sportivi dilettantistici di poter assumere anche la qualifica di ETS mediante l’iscrizione nel registro unico del Terzo settore. Lo ha fatto indicando formalmente qualcosa che era già insito nelle regole di sistema ma che è stato a suo tempo opportuno precisare al fine di fornire un messaggio definitivo a coloro che rivendicavano per lo Sport un anacronistico isolamento rispetto al contesto generale che si andava delineando con la riforma del terzo settore per il mondo *non profit*.

Dall’altro, la riforma dello Sport ha previsto una prevalenza delle regole del Codice del terzo settore in caso di incompatibilità con la propria disciplina, facendo salva la specificità delle regole aventi ad oggetto la regolamentazione delle attività sportive dilettantistiche. In sostanza, gli enti sportivi del Terzo settore, per qualificarsi tali, devono svolgere una o più attività sportive riconosciute dal Dipartimento per lo Sport, ma con la possibilità di accompagnarle anche con lo svolgimento delle ulteriori attività di interesse generale indicate dall’art. 5, comma 1 del CTS. Con l’effetto che l’attività sportiva potrebbe non rappresentare quella prevalente per gli enti dotati della doppia qualifica in quanto positivamente “contaminata” da quel ruolo di promozione sociale che la realtà intende svolgere.

Ebbene questo processo graduale e inesorabile di “fusione” e sovrapposizione tra Sport e Terzo settore sembra lontana al momento dal radar del legislatore sportivo, quantomeno a giudicare dagli ultimi interventi di *restyling* normativo. E’ evidente che la scelta di disallineare, ad esempio, le regole sulla personalità giuridica o sul volontariato rispetto a quanto ormai consolidato nel Terzo settore sembra andare in senso contrario rispetto all’evoluzione del sistema normativo. Si dice spesso che il legislatore insegue le trasformazioni che si realizzano nella società con l’obiettivo di fornire regole utili ad accompagnare i cambiamenti. Ma alcune volte, proprio quando le trasformazioni sono evidenti, la produzione di regole che addirittura vanno in senso contrario dimostrano una mancanza di attenzione verso ciò che il sistema richiede con una visione d’insieme decisamente anacronistica.

Non sono poche le circostanze in cui il legislatore dello sport ha, di fatto, ricalcato o trasferito letteralmente i contenuti della riforma del Terzo settore nell’ambito dei decreti legislativi pubblicati nel 2021. Pensiamo alle c.d. attività strumentali e secondarie, all’introduzione della figura del volontario, al limite di remunerazione per i lavoratori sportivi, o al procedimento per l’ottenimento della personalità giuridica soltanto per fare alcuni esempi. Di per sé questo consistente prelevamento di formule dal Codice del Terzo settore non è affatto un aspetto negativo. Piuttosto, dimostra, come abbiamo anticipato, questa profonda connessione tra i due mondi.

Ma partendo proprio da questa correlazione di base tra le due legislazioni speciali ci si sarebbe aspettati una serie di interventi legislativi in continuità con l’approccio iniziale al fine di tenere in considerazione la correlazione tra Sport e Terzo settore. Con una certa sorpresa

questo non sempre è avvenuto e, in alcune circostanze, abbiamo osservato scelte legislative diametralmente opposte che hanno prodotto, di fatto, ingiustificati cortocircuiti.

Pensiamo soltanto per fare un esempio al disallineamento voluto dal legislatore dello Sport con riferimento alla quantificazione del patrimonio minimo richiesto per ottenere la personalità giuridica mediante la procedura semplificata di cui all'art. 14 del D.lgs. 39/2021. La disciplina dello Sport, sul punto, ricalca puntualmente quella del Terzo settore con una differenza, legata, appunto al patrimonio minimo: 15 mila euro per gli ETS associativi e 10 mila euro per gli enti dilettantistici associativi.

Scelta che costringerà gli enti sportivi dotati di personalità giuridica che vorranno acquisire anche la qualifica di ETS a sostenere costi per una nuova perizia in grado di confermare il maggior patrimonio. Oggettivamente l'asimmetria sarebbe risultata del tutto ragionevole e accettabile solo qualora il legislatore dello Sport avesse deciso di rinunciare alla previsione di un patrimonio minimo per consentire agli enti di conseguire la personalità giuridica. Ma, una volta intrapresa la strada della individuazione ex lege di un patrimonio minimo, il consapevole disallineamento di 5 mila euro finisce con il produrre solo una serie di criticità oggettivamente evitabili a livello applicativo.

Una proposta potrebbe essere quella di procedere ad un allineamento di carattere quantitativo in merito alla individuazione del patrimonio minimo. Laddove ciò non fosse possibile si potrebbe prevedere, se del caso, l'introduzione di una disposizione speciale per gli enti sportivi dotati di personalità giuridica che intendono iscriversi al RUNTS al fine di fare salva la certificazione del patrimonio minimo secondo i criteri di cui al D.lgs. 39/21 anche al momento dell'assunzione della qualifica di ETS. Questo a condizione e nei limiti in cui l'ente resti iscritto anche al Registro Nazionale delle Attività Sportive Dilettantistiche.

5.3 I grandi assenti della riforma dello sport in cerca di una definitiva riorganizzazione; fiscalità e rendicontazione

Se dovessimo individuare i grandi assenti nella riforma dello Sport, ad oggi sono principalmente due: fiscalità e rendicontazione. Si tratta di tematiche che non state disciplinate dal D.lgs. n. 36/2021 giacché ci si è limitati ad un inquadramento civilistico che, salvo alcune novità, è avvenuto richiamando la previgente Legge n. 289/2002.

Con riguardo agli aspetti fiscali, il legislatore non ha introdotto nuovi sistemi di tassazione ai fini delle imposte dirette e Iva per gli enti sportivi dilettantistici nei confronti dei quali continuano, dunque, a trovare applicazione le misure agevolative previste ante riforma. A differenza di quanto avvenuto nel Codice del Terzo settore, con la riforma dello Sport non si è assistito ad una revisione organica della materia tributaria, modulata sul modello organizzativo delle realtà sportive e sulle specifiche tipologie di entrate ad esse derivanti. I numerosi interventi correttivi estemporanei hanno reso più evidente la necessità di pervenire ad un inquadramento sistematico che riprende quello che è l'assetto del Terzo settore, ove gli enti *non profit* si collocano all'interno del RUNTS a seconda dei requisiti civilistici e del loro modello organizzativo e, proprio in ragione di tale qualifica, accedono ai regimi fiscali agevolati.

Del resto che la fiscalità non debba più costituire l'elemento esclusivo posto alla base della scelta delle forme e delle qualifiche giuridiche costituisce un aspetto ormai consolidato. Per evitare che ciò avvenga è necessario disegnare un quadro fiscale stabile che consenta di dialogare con le regole generali del sistema tributario (TUIR) al di là dei singoli regimi agevolativi unitamente ad un quadro civilistico con cui accompagnare anche i diversi trattamenti fiscali. Insomma probabilmente il periodo in cui la fiscalità era costruita attraverso

le eccezioni (ad es. regimi forfettari) senza passare per regole di sistema è ormai desueto e andrebbe superato quanto prima.

Va in ogni caso precisato che la fiscalità e le misure di vantaggio nel corso del tempo hanno sempre influito sui sistemi organizzativi dello sport. Basti pensare alle ragioni per cui lo Sport, a differenza del Terzo settore, non ha mai sviluppato il tema delle erogazioni liberali e delle raccolte fondi attraendo risorse principalmente per mezzo di sponsorizzazioni. La ragione è semplice. Le erogazioni liberali per gli enti sportivi non sono premiate fiscalmente (se non in misura sostanzialmente irrilevante) mentre le sponsorizzazioni consentono di accedere a diversi benefici tra cui la possibilità per l'ente di trattenere il 50% dell'imposta sul valore aggiunto applicata al compenso per il servizio reso.

Che vi sia la necessità di un intervento sulla fiscalità emerge chiaramente anche dal trattamento IVA riservato agli enti sportivi oggi travolti da una “tempesta perfetta” ad opera delle tante e diverse novità recate da provvedimenti del tutto slegati alla riforma Sport, quali il decreto c.d. “PA-bis⁷¹” e il decreto c.d. “Fisco-lavoro⁷²”. Attraverso quest'ultimo il legislatore – in risposta alla procedura di infrazione 2008/2010 – ha modificato il sistema finora previsto per gli enti associativi senza scopo di lucro attraendo in campo IVA, ancorché in regime di esenzione, le operazioni rese, tra gli altri, dalle associazioni di promozione sociale a fronte di corrispettivi specifici o contributi supplementari nei confronti di associati, tesserati o partecipati nonché quelle rese dalle ASD nei confronti di coloro che esercitano lo Sport o l'educazione fisica, a prescindere dalla sussistenza di un valido rapporto associativo/tesseramento. Una nuova disciplina che sarà operativa a decorrere dal 1° gennaio 2025 e che, ove non accompagnata da un adeguato sistema di raccordo con le restanti disposizioni fiscali, determinerà non poche criticità. Ciò tenuto conto anche dell'attuale disallineamento previsto *ex lege*: mentre ai fini IVA si assisterà ad un regime di esenzione, per le imposte dirette reste invece ferma l'ipotesi di esclusione IRES dei corrispettivi specifici ricevuti da associati tesserati ai sensi dell'art. 148, comma 3 TUIR.

Occorre, dunque, ripensare ad un quadro più organico sotto il profilo fiscale, che tenga conto delle novità della riforma e riorganizzi in maniera sistematica le diverse misure oggi applicabili per le ASD e SSD. Per quest'ultime occorrerà valutare interventi che consentano loro di mantenere l'accesso al regime di cui all'art. 148 del TUIR anche in caso di distribuzione di utili come previsto dall'art. 8 del D.Lgs. 36/2021. La norma non sembra infatti coordinarsi con le previsioni contenute nell'art. 148, comma 3 e 8 del TUIR che subordinano l'accesso all'agevolazione al rispetto di precisi requisiti, tra cui il divieto di distribuzione di utili e riserve. In altri termini, in assenza di un coordinamento normativo, la novità introdotta dalla riforma dello Sport potrebbe assumere effetti penalizzati ai fini fiscali per gli enti sportivi costituiti in forma societaria, in quanto determinerebbe la riconducibilità delle entrate derivanti da soci, tesserati e partecipanti nell'ambito della tassazione. Nel caso delle SSD – proprio come nelle imprese sociali – non si tratta propriamente di una distribuzione di utili; piuttosto, dati i vincoli richiesti da legge, siamo di fronte ad una remunerazione del costo sostenuto dal socio per il capitale effettivamente versato nella società sportiva. Per questa ragione potrebbe essere utile un intervento di coordinamento al fine di consentire alle SSD che, uniformandosi al dettato

⁷¹ Decreto-legge 22 giugno 2023, n. 75, recante “Disposizioni urgenti in materia di organizzazione delle pubbliche amministrazioni, di agricoltura, di sport, di lavoro e per l'organizzazione del Giubileo della Chiesa cattolica per l'anno 2025”, convertito con modificazioni dalla L. 10 agosto 2023, n. 112 (in G.U. 16/08/2023, n. 190).

⁷² Decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, recante “Misure urgenti in materia economica e fiscale, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili”, convertito con modificazioni dalla L. 17 dicembre 2021, n. 215 (in G.U. 20/12/2021, n. 301).

della riforma, scelgono di inserire nel proprio statuto la (limitata) possibilità di distribuire utili, di fare salva la defiscalizzazione dei corrispettivi percepiti da soci, partecipanti e tesserati.

Ulteriore tema in ambito fiscale riguarda il regime forfettario previsto dalla L. n. 398/1991 con riguardo alle entrate commerciali “connesse” ai fini istituzionali agevolate dalla predetta disciplina. Si tratta di un regime di favore per le ASD e SSD sia sotto il profilo delle imposte dirette sia Iva che occorrerà verificare rispetto al nuovo quadro di riforma dello Sport. Allo stato attuale, non sembrerebbe, infatti, coordinarsi con la disposizione contenuta nel D.Lgs n. 36/2021 che ammette la possibilità per gli enti di esercitare anche attività diverse da quelle sportive a prescindere da un vincolo di connessione con queste ultime. Con l’evidente rischio, per l’ente che esercita attività diverse ai sensi dell’art. 9 del citato D.Lgs. 36/21 di perdere l’accesso alla misura fiscale di vantaggio ove l’attività, sempreché secondaria e strumentale a quella sportiva dilettantistica, non sia connessa a quest’ultima.

Sarebbe stato auspicabile un intervento da parte del legislatore volto a coordinare il regime in parola con le novità previste dalla riforma al pari di quanto previsto nel Terzo settore ove le agevolazioni fiscali trovano applicazione con riguardo alle entrate derivanti sia dalle attività di interesse generale sia dalle attività diverse a prescindere da qualsivoglia vincolo di connessione.

Le proposte, sotto questo punto di vista, potrebbero essere duplici. La prima riguarda le attività secondarie e strumentali disciplinate all’art. 9 del d.lgs 36/21 che per la prima volta introduce dei limiti civilistici alla possibilità per gli enti sportivi di esercitare entrate di natura commerciale non provenienti dall’attività istituzionale. Tali limiti verranno individuati attraverso un decreto *ad hoc* chiamato a perimetrare anche i criteri affinché le attività possano definirsi secondarie e strumentali secondo i criteri indicati all’art. 9 del dlgs 36/21. In ogni caso, il superamento dei predetti limiti per due esercizi consecutivi comporterà la cancellazione d’ufficio dell’ente sportivo dal RASD. L’auspicio è che, sul punto, il decreto di prossima auspicabile emanazione possa riprendere i criteri di cui all’art. 6 del Codice del Terzo settore ed al relativo Decreto attuativo (D.M. 107/2021) che inquadra i criteri della strumentalità e secondarietà e la procedura in caso di superamento dei citati criteri. Questo al fine di uniformare lo svolgimento di attività diverse rispetto a quelle istituzionali sia da parte degli ETS che degli enti sportivi favorendo la doppia qualifica.

Una seconda proposta attiene invece al regime fiscale. Sotto questo punto di vista occorrerà prima di tutto prevedere uno speciale regime di esclusione Iva per quelle realtà di piccole dimensioni che si ritroveranno dal 1° gennaio 2025 a dover aprire la partita Iva e a sostenere i relativi adempimenti per il solo fatto di aver ricevuto entrate di natura corrispettiva del tutto irrisorie da parte di associati, soci, tesserati e partecipanti. Questo snellirebbe e semplificherebbe i criteri di accesso al nuovo quadro fiscale garantendo anche il rispetto di un principio di proporzionalità tra adempimento e livello dimensionale dell’ente.

In secondo luogo, sempre dal punto di vista fiscale, si rende opportuno definire una misura fiscale di vantaggio per gli enti sportivi in grado di dialogare sia con le novità della riforma dello Sport che con quella del Terzo settore. In tal senso si dovrebbe includere nel regime di vantaggio di cui alla legge 398/91 una più ampia definizione di attività diversa, secondaria e strumentale, superando la più restrittiva nozione di “attività connessa” al fine di evitare che gli enti siano costretti a svolgere interpretazioni eccessivamente rigorose per definire il quadro delle entrate assoggettabili a tassazione forfettaria. Per gli enti sportivi del Terzo settore si potrebbe altresì prevedere la possibilità di mantenere il suddetto regime della 398/91 anche una volta acquisita la doppia qualifica. Superando così il dettato del Codice del terzo settore che prevede la disapplicazione del citato regime agevolativo per gli enti che accedono al RUNTS. Rispetto al quadro disegnato nel 2017 il ruolo degli enti sportivi del Terzo settore ha infatti

iniziato ad assumere una funzione sempre più rilevante ed una semplificazione di questo tipo consentirebbe di dare continuità al trattamento fiscale tra Sport e Terzo settore evitando sovrapposizioni.

Per quanto riguarda, invece, la rendicontazione, la disciplina sportiva non ha introdotto modelli di bilancio *ad hoc* per ASD e SSD, a differenza del Terzo settore ove, in attuazione delle previsioni dell'art. 13 del D.Lgs. 117/2017, si è emanato il D.M. 5 marzo 2020, n. 39.

Gli enti sportivi dilettantistici che non abbiano la qualifica di ETS sono, dunque, liberi di scegliere il sistema di rilevazione più lineare con le proprie esigenze gestionali. L'adozione di modelli *standard* di bilanci, quali strumenti a garanzia di trasparenza e attendibilità, è un'esigenza che è stata in ogni caso avvertita da parte dei professionisti del settore e relative Organizzazioni di categoria dal momento che chiarisce le modalità di valorizzazione dei dati contabili a fronte di eventuali controlli. In questo senso, lo scorso 13 dicembre 2023, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili (CNDCEC) insieme alla Fondazione Nazionale dei Commercialisti (FNC) ha pubblicato schemi contabili a favore delle ASD redatti secondo i format propri degli ETS, così come approvati dal Decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali del 5 marzo 2020 e aggiornati secondo il principio contabile OIC 35.

Non si tratta tuttavia solo di predisporre schemi di bilancio uguali per tutti ma anche di consentire una semplificazione negli adempimenti, specie per gli enti sportivi con doppia qualifica (Sport e Terzo settore) per i quali sarà opportuno prevedere sistemi di trasmissione automatica tra i due Registri al fine di evitare una duplicazione negli adempimenti. In quest'ottica un grande ruolo in termini di controllo e assistenza potrà essere assolto da parte degli Organismi sportivi affiliati (Federazioni, Discipline Sportive Associate e Enti di Promozione Sportiva) in linea con quanto previsto per le Reti del Terzo settore a favore degli enti ad esse aderenti. La proposta in tal senso potrebbe essere quella di introdurre – alla stregua di quanto previsto dal Codice del Terzo settore – l'approvazione di modelli *standard* da parte del Dipartimento per lo Sport individuando, di concerto con il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, specifiche modalità di rendicontazione per gli enti sportivi del Terzo settore affinché possano mantenere le proprie specificità superando eventuali criticità in fase di controllo.

Pensiamo, soltanto per fare un esempio, alle deroghe previste per lo svolgimento delle attività diverse e strumentali che richiamano le indicazioni contenute nel D.lgs 36/21 nonché per quelle di interesse generale che richiedono puntuali criteri di rendicontazione al fine di tenere una traccia distinta tra le attività sportive dilettantistiche e le altre disciplinate all'art. 5 del Codice del Terzo settore. Un chiarimento in tal senso avrebbe certamente anche il pregio di semplificare le operazioni di controllo a carico degli enti sportivi che evidentemente in mancanza di criteri guida ben definiti in fase di rendicontazione sarebbero soggetti ad un maggiore discrezionalità da parte dei verificatori.

5.4 Il volontariato sportivo e il necessario riallineamento con la riforma del Terzo settore

Infine, un ulteriore elemento che lascia emergere la necessità di operare un più forte coordinamento tra Sport e Terzo settore è legato al recente intervento in tema di volontariato sportivo, effettuato dal già citato decreto-legge 31 maggio 2024, n. 71, attualmente in sede di conversione in Legge. Come abbiamo evidenziato nei precedenti capitoli⁷³, si tratta di una modifica che altera il tema sulla regolamentazione dell'apporto a titolo spontaneo e gratuito

⁷³ Vedasi capitolo 3.

delle prestazioni sportive introducendo tratti che finiscono per snaturare l'essenza stessa del volontariato.

La norma, in questo caso, sembra frutto di una sovrapposizione letterale delle norme previste dal D.lgs. 36/2021 in tema di direttori e arbitri di gara. Gli ultimi interventi legislativi evocano obiettivi fondamentalmente diversi rispetto a quelli del Terzo settore, fino al punto di celare forme di remunerazione. Il Codice del Terzo settore consente ai volontari degli ETS la possibilità di ricevere rimborsi analitici delle spese effettivamente sostenute ovvero autocertificate, sempreché entro la soglia dei 10 euro giornalieri o 150 euro mensili. Con la possibilità per gli stessi di svolgere qualsiasi attività nel volontariato, con l'unico limite che inerisce le ragioni sottese al contributo economico e fermo restando il divieto di erogare rimborsi forfetari. Nel sistema sportivo dilettantistico si assiste, invece, ad un ripensamento rispetto alla formulazione iniziale dell'art. 29 del D.lgs. 36/2021, che riprendeva in parte il tenore delle norme del Codice del Terzo settore, finendo per creare un disallineamento dal punto di vista economico e fiscale. Ciò in considerazione dell'innalzamento della soglia di rimborsi (da 150 a 400 euro mensili), nonché dell'eliminazione dei riferimenti circa la possibilità di fornire rimborsi analitici e, soprattutto, della più ristretta nozione di volontario spettante esclusivamente nei confronti di chi svolge l'attività in occasione di manifestazioni ed eventi sportivi riconosciuti dalle Federazioni sportive nazionali, Discipline sportive associate, Enti di promozione sportiva, anche paralimpici, CONI, CIP e Sport e salute S.p.A.

Due sono le riflessioni che emergono da questo scenario. La prima è che i rimborsi attribuiti in via forfetaria senza un collegamento alle spese sostenute dal volontario, esclusi dalla riforma del Terzo settore, possono celare forme di corrispettivo a titolo di remunerazione. Tanto è vero che la Suprema Corte di Cassazione, in più occasioni, ha avuto modo di affermare come l'attribuzione di denaro a titolo forfetario non sembrerebbe potersi qualificare come rimborso, bensì come compenso (Cass., sez. lav., 24090/15, 23890/15, 9468/13, 21998/12). Se è vero che la riforma ha voluto definire in termini più rigidi il perimetro applicativo del volontariato sportivo, dall'altro il sistema che deriva oggi dalla nuova formulazione legislativa non fa altro che spostare le criticità dal piano del lavoro sportivo a quella del volontario con riguardo all'utilizzo strumentale dell'apporto di quest'ultimo.

Il secondo aspetto riguarda, infine, il sistema di remunerazione. In questo caso, i volontari che svolgono prestazioni in occasioni diverse da quelle delle manifestazioni e degli eventi sportivi rischiano di ricevere contributi fiscalmente rilevanti ovvero costringere gli enti ad inquadrare queste ipotesi nell'ambito del lavoro sportivo. Ciò nel presupposto che, in base all'impianto della riforma, coloro che effettuano prestazioni sportive nel settore dilettantistico possono alternativamente inquadrarsi come lavoratori sportivi, al ricorrere dei requisiti di cui all'art. 25 del D.lgs. 36/2021, ovvero come volontari, ai sensi dell'art. 29 del D.lgs. 36/2021.

In conclusione, è evidente che il rischio, nello scenario così delineato, è duplice e la proposta che occorre valutare è quella di riportare in asse la disciplina del volontariato sportivo, ammettendo la possibilità di attribuire esclusivamente rimborsi analitici e autocertificati e – in linea con il Codice del Terzo settore – eliminando le restrizioni attualmente previste a livello oggettivo con riguardo alle attività esercitabili.

Fondazione Terzjus ETS – Osservatorio di diritto del Terzo settore, della filantropia e dell’impresa sociale

Sede legale: Roma - via dei Redentoristi 9 – C.A.P. 00186 – Tel. +39.0689131373

Cod. Fisc. 96442080584 - P. IVA 170G6561000

Iscritta al RUNTS con determina n. G12274 del 16/09/2022

www.terzjus.it – segreteria@terzjus.it – terzjus@legalmail.it