

## ***Le imposte di bollo e di registro per gli enti sportivi dilettantistici: applicabilità e casistiche***

di **Gabriele Bacchiega**

**Circolari e Riviste**

**ASSOCIAZIONI  
E SPORT**

**IN OFFERTA PER TE € 97,50 + IVA 4%** anziché € 150 + IVA 4%  
Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta  
Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.  
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

**-35%**

**Abbonati ora**



In un contesto di rivoluzione dell'imposta indiretta per antonomasia, ovvero l'Iva, che, con il protrarsi di una procedura di infrazione aperta contro l'Italia da parte della Commissione Europea ormai 15 anni fa e per effetto dell'entrata in vigore del D.L. 75/2023 (articolo 36-bis) in data 17 agosto 2023, sta portando a spostare determinate prestazioni di servizi connessi alla pratica sportiva e cessioni di beni o prestazioni di servizi effettuate da enti del mondo associazionistico in genere, da una logica di "esclusione" dall'Iva a quella di "esenzione" da Iva, non bisogna dimenticare delle altre imposte indirette presenti nell'ordinamento tributario, che colpiscono la produzione di documenti o la stipula di atti, ovvero le imposte di bollo e di registro.

### **Il contesto normativo**

Quanto all'imposta di bollo, la norma di riferimento è il D.P.R. 642/1972, che consta di 42 articoli e di una Tariffa allegata nella quale si riscontrano gli atti, i documenti e i registri la cui formazione "*per iscritto*" dà il presupposto impositivo della sua debenza. In coda alla norma è presente una Tabella che contiene le stesse tipologie di documenti che, tuttavia, sono esenti dall'imposta "*in modo assoluto*".

Per quanto riguarda l'imposta di registro, la disciplina generale è contenuta nel D.P.R. 131/1986 (Testo Unico dell'imposta di registro), che concerne sia gli atti soggetti a registrazione obbligatoria che quelli a registrazione volontaria, distinguendo gli atti soggetti a registrazione in termine fisso da quelli soggetti solo in caso d'uso. Vi è da ricordare che la disciplina dell'imposta che colpisce i trasferimenti immobiliari ha subito numerose modifiche in seguito all'entrata in vigore di norme sul federalismo fiscale, oltre alle varie Leggi di Stabilità/di Bilancio che si sono succedute negli anni.

Parlando di enti sportivi dilettantistici, e quindi Asd piuttosto che Ssd, serve inoltre

confrontarsi con le specifiche previsioni normative di settore che introducono agevolazioni sull'applicazione delle medesime imposte, ma che in alcune occasioni, tramite documenti di prassi territoriali, vengono messe in discussione.

### **L'imposta di bollo nello sport dilettantistico**

Ricordiamo la pacifica esenzione dall'imposta di bollo sulle quote associative incassate dalle Asd, come previsto dall'articolo 7 dell'Allegato B, Tabella, D.P.R. 642/1972: *"il versamento di contributi o quote associative ad associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali e sportive."*

Oltre a ciò, la L. 145/2018 (Legge di Bilancio per il 2019 in vigore dal 1° gennaio 2019), al comma 646, articolo 1, va a integrare la casistica di atti, documenti e registri esenti dall'imposta di bollo *"in modo assoluto"* prevista in origine per le Onlus e, dal 2023, grazie al comma 6, articolo 90, L. 289/2002, per le Federazioni sportive ed enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI.

L'attuale dettato normativo (Tabella – Allegato B, Decreto 642/1972) è il seguente:

*"Art.27-bis.*

- 1. Atti, documenti, istanze, contratti, nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni poste in essere o richiesti da organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS) nonché dalle federazioni sportive, dagli enti di promozione sportiva e dalle associazioni e società sportive dilettantistiche senza fine di lucro riconosciuti dal CONI".*

Va detto che il riferimento al Registro tenuto dal CONI, tuttora presente, deriva dalla previsione dell'articolo 7, D.L. 136/2004, il quale stabiliva che il CONI era: *"unico organismo certificatore della effettiva attività sportiva svolta dalle società e dalle associazioni dilettantistiche"*.

Ma tale disposizione è stata abrogata dall'articolo 17, D.Lgs. 39/2021, che istituisce il Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche (RASD) e che recita all'articolo 5, comma 2: *"L'iscrizione nel Registro certifica la natura dilettantistica di Società e Associazioni sportive, per tutti gli effetti che l'ordinamento ricollega a tale qualifica"*.

Il registro CONI per ora *"sopravvive"* per quanto riguarda l'ordinamento sportivo, ovvero l'iscrizione ai campionati, il ricorso alla giustizia federale, etc..

È, però, il certificato di iscrizione nel RASD che deve essere esibito per aver diritto all'esenzione dall'imposta di bollo, certificando la natura di Asd o Ssd a ogni effetto di legge, quindi anche ai fini delle agevolazioni sui tributi.

### **Ambito soggettivo dell'esenzione**

Al di là del necessario coordinamento normativo appena citato e dovuto al mancato aggiornamento dell'articolo 27-*bis* della Tabella, i soggetti destinatari di tale norma agevolativa sono:

- Federazioni sportive;
- Enti di promozione sportiva;
- Asd;
- Ssd “*senza scopo di lucro*”.

La circolare n. 18/E/2018 ebbe modo di chiarire che il riferimento alle “*Federazioni sportive ed enti di promozione sportiva*” è applicabile sia alle Federazioni sportive nazionali sia alle Discipline sportive associate (e, quindi, relative a *sport* quali *bridge*, scacchi e dama, tamburello, turismo equestre, etc.).

Come già detto, è necessario il riconoscimento del CONI, ovvero l'avvenuta iscrizione al RASD.

### **Ambito oggettivo dell'esenzione**

La norma parla di “*Atti, documenti, istanze, contratti, nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni poste in essere o richiesti*”.

Quindi si possono certamente ricomprendere:

- atti costitutivi e statuti (e relative modifiche);
- quietanze di pagamento o di incasso;
- ricevute per pagamento di prestazioni sportive dilettantistiche;
- ricevute per indennità (circolare n. 18/E/2018);
- rimborsi spese analitici e forfettari (circolare n. 18/E/2018);
- estratti conto bancari (risposta a interpello n. 361/E/2019);
- altri documenti periodici trasmessi da intermediari finanziari;
- attestati di abilitazione mediante istanza per singolo soggetto o “*cumulativa*” (risposta a interpello n. 346/E/2023);
- certificati penali del casellario giudiziale, per i collaboratori che lavorano a contatto con i minori.

### **I casi di interpretazione difforme**

Si sa, l'Agenzia delle entrate, quando trova un modo di intervenire con una interpretazione a proprio favore (e, quindi, per aumentare il gettito da entrate fiscali), vuoi per una forma equivoca della scrittura della norma, vuoi per riferimenti a documenti di prassi precedenti, lo fa. Spesso contro il brocardo *"Ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit"* e indipendentemente dalla tutela dell'affidamento e della buona fede del contribuente di cui all'articolo 10, comma 3, Statuto del contribuente (*"le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza..."*).

Tant'è, ecco una rassegna di casi controversi in materia, più o meno recenti, trattati in sede interpretativa.

### **Imposta di bollo su fatture e quietanze rilasciate da una Onlus (interpello n. 904-719/2006)**

È un parere *"datato"*, che verte sull'ambito oggettivo dell'articolo 27-*bis*, Tabella, D.P.R. 642/1972, nello specifico dato in risposta a una fondazione Onlus, ma estendibile agli altri soggetti rientranti nel testo di norma (enti sportivi dilettantistici).

L'Agenzia delle entrate, nel rispondere in merito all'applicazione dell'imposta di bollo sulle fatture e quietanze di importo superiore a 77,47 euro rilasciate da una Onlus, va a negare l'esenzione e conseguentemente a ritenere che tali documenti siano soggetti all'imposta (ora di 2 euro). La giustificazione viene data ritenendo l'elencazione dei documenti citati nella norma *"tassativa"* e, quindi, non essendo le fatture e le quietanze espressamente menzionate, a contrario vanno assoggettate all'imposta. La quietanza (o ricevuta) apposta su documenti già assoggettati a imposta di bollo (o esenti), invece non viene colpita dall'imposta.

Commento: pare di assistere a una tesi che va oltre ciò che il dettato di legge intendeva certamente agevolare. Infatti, sostenere che le quietanze e le fatture non sono ricomprese tra i *"documenti"* genericamente citati dal testo, risulta penalizzante e ingiustificato. Tant'è vero che successive disposizioni normative analoghe (che poi tratteremo) sono scritte meglio e vanno a ricomprendere anche questi documenti. Prudenza vuole, tuttavia, che ci si adegui alla interpretazione fornita.

### **Imposta di bollo su atto costitutivo di Asd (o Ssd)**

È pacifico che una Asd o una Ssd di nuova costituzione non possono – ancora – trovarsi nella condizione di regolare iscrizione al RASD e quindi non integrerebbero la condizione di iscrizione al registro di legge che è condizione per usufruire dell'agevolazione.

Esiste un precedente *"storico"* (circolare n. 38/E/2011) che aveva introdotto un principio di *"sospensione d'imposta"* per le Odv, consentendo loro di beneficiare dell'esenzione già in fase di

registrazione dell'atto costitutivo, purché successivamente iscritte ai registri di legge. Tale interpretazione, però, non è stata estesa ad Asd o Ssd.

Sulla stessa linea si pone la DRE dell'Emilia-Romagna, che nella nota 25 giugno 2019 (in risposta a quesiti formulati dal *forum* del Terzo settore) afferma: *“Per quanto concerne il quesito inerente l'esonero dall'imposta di bollo per gli enti di nuova costituzione (per la registrazione dell'atto costitutivo e dello statuto), pur in mancanza di chiarimenti espressi da parte dell'Agenzia delle Entrate, si ritiene che l'agevolazione sia comunque spettante alla luce dei chiarimenti contenuti nella circolare 1.08.2011, n. 38/E in merito all'applicazione dell'esenzione dall'imposta di registro al momento della registrazione degli atti costitutivi delle Organizzazioni di Volontariato. Ai fini dell'esenzione vale la stessa procedura indicata nella citata circolare n. 38/2001. Le organizzazioni interessate potranno, quindi, fruire dell'esonero dall'imposta di bollo prima dell'iscrizione negli appositi registri (ODV/APS ovvero relativa sezione del Registro Unico Nazionale del Terzo Settore) o del riconoscimento da parte del CONI, ma dovranno comunicare tempestivamente l'avvenuta iscrizione all'Ufficio Territoriale dell'Agenzia delle Entrate che ha provveduto alla registrazione dell'atto costitutivo. Gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate, nel caso in cui non risulti tale iscrizione nei tempi utili per l'accertamento, procederanno al recupero delle imposte non pagate con applicazione dei relativi interessi e sanzioni”*.

Quest'ultima è una pronuncia territoriale, basata peraltro sulla buona fede e sulla tempestiva attivazione del sodalizio in merito all'iscrizione. Infatti, questa posizione favorevole per il contribuente non viene seguita ovunque, ad esempio, la DRE del Veneto continua a subordinare il beneficio fiscale all'avvenuta iscrizione dei registri, in sostanza negando l'esenzione in sede di prima registrazione dell'atto costitutivo.

Negare inizialmente l'esenzione, per consentirla solo dopo l'iscrizione ai registri appare in contrasto con la finalità agevolativa in discussione, creando un *“cortocircuito”* normativo. Tuttavia, non esiste un chiarimento centrale dall'Agenzia delle entrate, senza il quale le ragioni della DRE del Veneto non paiono completamente fuori luogo.

### **Le Ssd *“parzialmente”* lucrative**

Come sopra evidenziato, rientrano nell'ambito soggettivo dell'esenzione dall'imposta di bollo le Ssd *“senza scopo di lucro”*.

Con la Riforma dello sport, D.Lgs. 36/2021, viene però prevista per le Ssd costituite nella forma di società di capitali o di cooperative la possibilità di inserire nei propri statuti una parziale distribuibilità degli utili prodotti, ai sensi dell'articolo 8, comma 3 (peraltro in alcuni casi maggiorata). Si ricorda che il concetto di *“assenza di scopo di lucro”* è legato proprio al divieto di distribuzione, diretta o indiretta, degli utili (e degli avanzi di gestione, fondi, riserve e simili) ai soci o associati.

Già in passato, su queste pagine, ci si interrogava sulla possibile perdita delle agevolazioni fiscali che implicava potenzialmente questa scelta statutaria.

Ed ecco che la DRE del Veneto, con la recentissima risposta all'interpello n. 907-742/2024 considera una Ssd (istante) esclusa dall'esenzione sull'imposta di bollo (nello specifico su una pratica mediante "Comunica") perché essa esercita attività "commerciale" e quindi potenzialmente non annoverabile tra gli enti "senza scopo di lucro".

È evidente la confusione che l'ufficio fa tra "ente non commerciale" ed "ente non a scopo di lucro", concetti con significati ben diversi e con implicazioni e requisiti distinti. Una Ssd è un ente per definizione "commerciale", ma che può benissimo essere senza scopo di lucro prevedendo nello statuto l'assoluto divieto di distribuzione di utili (e simili). Per fare un caso analogo, le cooperative sociali sono enti commerciali ma mai a scopo di lucro.

L'ufficio avrebbe fatto bene a concentrarsi sulle peculiari clausole statutarie della Ssd istante, che, nel caso avessero incluso la deroga al divieto di distribuzione degli utili di cui all'articolo 8, comma 2, D.Lgs. 36/2021, allora ciò avrebbe giustificato l'esclusione dall'esenzione, ma, in caso contrario, si ritiene che nulla osti alla fruizione dell'agevolazione sull'imposta di bollo (oltre che delle altre agevolazioni tributarie in genere).

### **L'imposta di bollo per gli enti sportivi Ets**

Da alcuni anni, come noto, è in ballo una Riforma del Terzo settore che ha previsto la formulazione di un codice dedicato (D.Lgs. 117/2017, o "Codice del Terzo settore").

Come in parte anticipato nelle righe precedenti, un articolo in particolare del CTS, l'articolo 82, dispone delle agevolazioni in tema di imposte indirette e tributi locali.

In particolare, ai sensi del comma 5: *"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 dagli enti di cui al comma 1 sono esenti dall'imposta di bollo"*.

A ben guardare, questa formulazione è più ampia di quella contenuta nell'articolo 27-bis, Tabella, Allegato B, D.P.R. 642/1972. Infatti, comprende una categoria "residuale", ovvero *"ogni altro documento cartaceo o informatico in qualunque modo denominato"*, il che va a fugare ogni dubbio e ogni eventuale pretesa degli uffici finanziari giustificata dalla tassatività dell'elencazione, che con questa disposizione diventa *"onnicomprensiva"*.

Ambito soggettivo dell'esenzione è il seguente (comma 1): *"Le disposizioni del presente articolo si applicano agli enti del Terzo settore comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società"*.

Ciò significa che qualsiasi ente sportivo dilettantistico che entra nel mondo del Terzo settore, con contestuale iscrizione al Registro dedicato (Runts), può godere appieno dell'agevolazione in commento e per qualsivoglia documento (anche fatture e quietanze), senza tema di smentita.

La norma, peraltro, è già operativa dal 1° gennaio 2018, indipendentemente dall'autorizzazione della Commissione Europea sul regime fiscale contenuto nel CTS (in arrivo – forse – quest'anno).

Per esemplificare, una Asd che già poteva vantare la qualifica anche di Aps, dal 2018 già si poteva ritenere esente dall'imposta di bollo su qualsiasi documento, comprese fatture e quietanze, dal momento che sarebbe poi intervenuta, qualche anno dopo, la *"trasmigrazione"* automatica dai registri regionali delle Aps al Runts.

Quindi, si potrebbe concludere, dubbi definitivamente fugati? La risposta è: *"nr"*, dal momento che esiste un documento di prassi dell'Agenzia delle entrate, la risposta a interpello n. 67/E/2020, che, pur riferita all'articolo 27-*bis*, Tariffa può essere estesa anche all'articolo 82, comma 5, CTS, dal momento che quest'ultimo usa le stesse parole. In questo caso, concernente l'eventuale esenzione dall'imposta di bollo su una fattura emessa da un professionista in regime *"forfettario"* verso un ente sportivo dilettantistico riconosciuto, il diniego dell'ufficio deriva dall'interpretazione della locuzione *"richiesti da..."*, comune all'articolo 27-*bis*, Tariffa, come all'articolo 82, CTS. Pertanto, badate bene, l'emissione della fattura deriva da un obbligo di legge e non da una specifica *"richiesta"* del sodalizio, da cui il conseguente negare l'esenzione.

Questo orientamento di prassi non è giustificabile e sembra anche pretestuoso. Il sodalizio, nel richiedere la prestazione da parte del professionista, ne richiede implicitamente anche la relativa fatturazione, anche se il soggetto obbligato ad apporre la marca da bollo è il soggetto che emette la fattura. La *ratio* della disposizione agevolativa è quella di non gravare gli ETS dei costi riferiti al bollo in maniera generalizzata e non si leggono tra le righe possibilità di interpretazione differente.

### **Ammontare dell'imposta di bollo (quando è dovuta) e metodi di pagamento**

Di seguito si rappresenta una tabella con gli importi dovuti a titolo di imposta di bollo per le varie casistiche che si possono presentare. Ovviamente gli importi sono dovuti nei pochi casi in cui non si possa configurare, come ampiamente trattato in precedenza, l'esenzione.

#### **Casistiche**



Atto/documento/istanza	Importo
Atto costitutivo e statuto	16 euro per ogni 100 righe (o 4 pagine)
Fatture emesse/ricevute	2 euro per importi senza Iva superiori a 77,47 euro
Quietanze emesse/ricevute	2 euro per importi senza Iva superiori a 77,47 euro
Altre ricevute e rimborsi spese	2 euro per importi senza Iva superiori a 77,47 euro
Registri contabili (libro giornale e inventari)	16 euro ogni 100 pagine (o frazione) (2x16 euro se non si paga la tassa di vidimazione forfettaria)
Estratti conto e di altri prodotti finanziari	100 euro annui
Contratti di affitto/locazione	16 euro per ogni 100 righe (o 4 pagine)
Pratiche telematiche con "Comunica"	65 euro (società di capitali)
Certificati penali/casellario giudiziale	16 euro + 3,92 euro
Contributo unificato per atti giudiziari	Da 43 euro a 1.686 euro a seconda del valore del processo

Quanto al versamento dell'imposta, limitandoci ai casi più frequenti, di seguito le modalità per effettuarlo.

Atto/documento/istanza	Modalità
Atto costitutivo e statuto	Contrassegno telematico (marca da bollo) sul documento o F24 (dal 2025)
Fatture emesse/ricevute	F24 con cadenza trimestrale o tramite portale "Fatture e corrispettivi" (da quando esiste la fattura elettronica)
Quietanze emesse/ricevute	Contrassegno (marca da bollo) sul documento
Altre ricevute e rimborsi spese	Contrassegno (marca da bollo) sul documento
Registri contabili (libro giornale e inventari)	F24 entro 120 giorni dalla chiusura dell'esercizio
Estratti conto e di altri prodotti finanziari	Addebito diretto in banca
Contratti di affitto/locazione	Pagamento telematico alla chiusura del contratto
Pratiche telematiche con "Comunica"	Pagamento telematico alla chiusura della pratica

Esiste poi una modalità di assolvimento "virtuale", previa richiesta di autorizzazione all'ufficio dell'Agenzia delle entrate competente, che prevede pagamenti rateizzati in acconto e a saldo mediante modello F24. Tale procedura viene adottata dagli enti che si trovano a porre in essere quantità molto numerose di documenti e atti assoggettati a imposta.

Per chiudere con le sanzioni sul mancato o ritardato versamento dell'imposta, l'articolo 22, D.P.R. 642/1972 dispone che: *"Sono obbligati in solido per il pagamento dell'imposta e delle eventuali sanzioni amministrative"*:

1) tutte le parti che sottoscrivono, ricevono, accettano o negoziano atti, documenti o registri non in regola con le disposizioni del presente decreto ovvero li enunciano o li allegano ad altri atti o documenti; ...".

Si tratta quindi di una solidarietà sul pagamento dell'imposta e sulle eventuali sanzioni:



quando una parte provvede a pagare, viene liberata anche l'altra.

Più oltre, l'articolo 25, D.P.R. 642/1972, precisa la misura delle sanzioni: *“Chi non corrisponde, in tutto o in parte, l'imposta di bollo dovuta sin dall'origine è soggetto, oltre al pagamento del tributo, ad una sanzione amministrativa pari all'ottanta per cento dell'imposta o della maggiore imposta.”*

Questa percentuale dell'80% è applicabile per le omissioni e violazioni commesse a partire dal 1° settembre 2024, per effetto della revisione del sistema sanzionatorio tributario (D.Lgs. 87/2024).

Rimane ferma la possibilità di utilizzo del ravvedimento operoso per ridurre le sanzioni.

### **L'imposta di registro nello sport dilettantistico**

L'imposta di registro è una imposta indiretta che ha quale presupposto il compimento di determinati atti giuridici, che sono assunti quale indice della capacità contributiva dei soggetti che li pongono in essere.

È disciplinata, come scritto in precedenza, dal *“Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro”*, D.P.R. 131/1986.

La registrazione assolve, inoltre a una funzione di natura probatoria: ovvero attesta l'esistenza degli atti e attribuisce a essi data certa di fronte ai terzi, ai sensi dell'articolo 2704, cod. civ..

Con la registrazione dell'atto, l'Amministrazione finanziaria acquisisce mediante l'Anagrafe tributaria informazioni sulla situazione economico-patrimoniale dei contribuenti, anche ai fini dell'accertamento di imposte diverse da quella di registro.

Nel corso degli anni sono emerse diverse difficoltà interpretative sull'applicazione concreta della norma, per cui l'Agenzia delle entrate ha provato a porre rimedio emanando una corposa circolare, la n. 18/E/2013, che fungesse da *“Guida operativa”* per le varie casistiche.

Nel mondo dello sport dilettantistico, gli atti che usualmente sono posti in essere per i quali serve, o è opportuna, la registrazione sono:

- atti costitutivi e statuti, e loro modifiche da operazioni di riorganizzazione;
- operazioni aventi a oggetto immobili;
- contratti con la P.A..

## **Gli atti costitutivi e statuti, le riorganizzazioni e gli adeguamenti statutari**

L'articolo 90, comma 5, L. 289/2002, rubricava: *“Gli atti costitutivi e di trasformazione delle società e associazioni sportive dilettantistiche, nonché delle Federazioni sportive e degli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI direttamente connessi allo svolgimento dell'attività sportiva, sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa”*.

Con l'entrata in vigore della Riforma dello sport (D.Lgs. 36/2021), il comma è stato abrogato e sostituito dall'articolo 12 che riporta il medesimo contenuto con l'integrazione delle Discipline sportive associate.

Peraltro, era prevista una causa di esenzione totale dall'imposta nel caso di modifica volta – esclusivamente – all'adeguamento dello Statuto alla norma di Riforma, purché avvenisse entro il 30 giugno 2024.

È importante sottolineare che l'agevolazione della misura fissa, che attualmente ammonta a 200 euro, riguarda specificamente gli atti direttamente connessi allo svolgimento dell'attività sportiva dilettantistica. Pertanto, per beneficiarne, le Asd e Ssd dovranno dimostrare il collegamento diretto degli atti in questione con l'attività sportiva svolta.

Con la sentenza della Cassazione n. 26878/2021, si dà il caso di una Asd (ente non lucrativo) che compie una operazione di trasformazione *“eterogenea”* consistente nel passaggio a Srl (Srl, senza qualifica di Ssd, quindi ente con fine di lucro).

Secondo i giudici di legittimità, l'agevolazione riferita alla tassazione in misura fissa ai fini del registro non è applicabile, atteso che era necessario che atti societari precedenti e a esso collegati fossero già stati assoggettati a imposta di registro proporzionale. Pertanto, l'imposta dovuta va calcolata in misura proporzionale (4% con l'apporto di fabbricati commerciali, da applicare sul valore dell'apporto al netto delle passività).

## **Atti costitutivi e modifiche statutarie per gli enti sportivi ETS**

L'articolo 82, comma 3, CTS dispone agevolazioni in tema di registro per gli enti del Terzo settore, iscritti al relativo registro, incluse le cooperative sociali ed escluse solo le imprese sociali in forma di società: *“Agli atti costitutivi e alle modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione poste in essere da enti del Terzo settore di cui al comma 1, le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa. Le modifiche statutarie di cui al periodo precedente sono esenti dall'imposta di registro se hanno lo scopo di adeguare gli atti a modifiche o integrazioni normative”*.

Si tratta quindi di una disposizione con un perimetro oggettivo più ampio, contenendo espressamente tutte le operazioni di riorganizzazione che possono attuare gli enti, e che può

essere usufruita dai sodalizi sportivi che, svolgendo l'attività di interesse generale di cui alla lettera t), articolo 5, CTS *“organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche”*, hanno assunto la qualifica di enti del Terzo settore.

È, inoltre, un regime più ampio e privo di condizioni rispetto a quello previsto dalla L. 147/2013, al comma 737 dell'articolo 1, che prevede: *“Agli atti aventi ad oggetto trasferimenti gratuiti di beni di qualsiasi natura, effettuati nell'ambito di operazioni di riorganizzazione tra enti appartenenti per legge, regolamento o statuto alla medesima struttura organizzativa politica, sindacale, di categoria, religiosa, assistenziale o culturale, si applicano, se dovute, le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di 200 euro ciascuna”*.

e che si applica agli enti non commerciali citati, appartenenti a una medesima struttura organizzativa e che, in assenza di tale norma, sarebbero stati colpiti da imposta di registro proporzionale per tali operazioni.

#### **Altri atti: operazioni immobiliari, contratti con la P.A.**

Passando a trattare gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili (compravendite) o atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari, per i sodalizi sportivi che non hanno qualifica di Ets non esistono agevolazioni e quindi per l'ente acquirente si applicano le aliquote specifiche dell'imposta di registro per il tipo di operazione effettuata.

Fabbricato	Cedente	Importo
A uso abitativo	Soggetto privato (senza partita Iva)	9% (minimo 1.000 euro)
A uso abitativo	Soggetto Iva (vendita esente Iva)	9% (minimo 1.000 euro)
A uso abitativo	Soggetto Iva (vendita con Iva)	Misura fissa 200 euro
Strumentale per natura e terreni edificabili	Soggetto privato (senza partita Iva)	9% (minimo 1.000 euro)
Strumentale per natura e terreni edificabili	Soggetto Iva	Misura fissa 200 euro

Per gli Ets, bisogna sempre confrontarsi con l'articolo 82, CTS, che al comma 4 recita: *“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 a favore di tutti gli enti del Terzo settore (...), 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”*.

Al di là delle dichiarazioni da rendere in sede notarile, l'Agenzia delle entrate ha avuto modo

di chiarire (risposta a interpello n. 135/E/2024) che nel caso di clausole di *“patto di riservato dominio”* o *“con riserva di proprietà”*, secondo le quali l’immobile rimane di proprietà del venditore fino al pagamento dell’ultima rata del prezzo (pur essendo il compratore già *“possessore”* del bene), non vi è elemento di ostacolo sull’agevolazione dell’articolo 82, comma 4 e i 5, CTS, anni per l’impiego diretto decorrono dalla data di stipula dell’atto sottoposto *“a condizione sospensiva”*.

Il secondo periodo del comma 4 si preoccupa del recupero (sanzionato) dell’agevolazione nei casi di mancato rispetto dei requisiti: *“In caso di dichiarazione mendace o di mancata effettiva utilizzazione del bene in diretta attuazione degli scopi istituzionali o dell’oggetto sociale, è dovuta l’imposta nella misura ordinaria, nonché la sanzione amministrativa pari al 30 per cento dell’imposta dovuta oltre agli interessi di mora decorrenti dalla data in cui l’imposta avrebbe dovuto essere versata”*.

Se l’immobile è preso in locazione o uso gratuito, l’imposta di registro, normalmente ripartita in misura uguale tra locatore e locatario, è assolta in misura ordinaria, ovvero:

Fabbricato	Locatore	Importo
Strumentale per natura	Soggetto Iva (canone soggetto a Iva o esente)	1% sul canone annuo
Strumentale per natura	Altri casi	2% sul canone annuo
A uso abitativo	Imprese costruttrici o di ripristino (canone soggetto a Iva per opzione)	Misura fissa 67 euro
A uso abitativo	Qualsiasi	2% sul canone annuo
Altri immobili	Qualsiasi	2% sul canone annuo

L’imposta è da assolvere in misura fissa (200 euro) per i comodati d’uso gratuito su qualunque immobile.

L’unica agevolazione richiamabile è quella prevista dall’articolo 82, comma 3, secondo periodo, CTS, ovvero: *“Per tutti gli enti del Terzo settore, comprese le imprese sociali, l’imposta di registro si applica in misura fissa agli atti, ai contratti, alle convenzioni e a ogni altro documento relativo alle attività di interesse generale di cui all’articolo 5 svolte in base ad accreditamento, contratto o convenzione con le amministrazioni pubbliche di cui all’[articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165](#), con l’Unione europea, con amministrazioni pubbliche straniere o con altri organismi pubblici di diritto internazionale”*.

Di conseguenza, tutti gli atti e i contratti, compresi quelli di locazione di immobili, che vedono come partecipante un Ets nell’ambito di una convenzione o accreditamento con una P.A. (anche straniera), scontano l’imposta di registro in misura fissa di 200 euro.

**Metodi di pagamento e accertamento**

Tutti gli atti che prevedono l'intervento del notaio come pubblico ufficiale scontano l'imposta di registro a mezzo di procedura telematica (modello Unico informatico) posta in essere dallo stesso notaio che si fa anticipare la liquidità.

Se non si tratta di atto pubblico, le modalità di pagamento sono le seguenti.

Atto/documento/istanza	Modalità
Atto costitutivo e statuto	F24 con codice tributo 1550 entro 30 giorni dalla stipula
Contratti di affitto/locazione/comodato	Pagamento telematico alla chiusura del contratto

In caso di insufficiente od omesso versamento dell'imposta, la sanzione da corrispondere è commisurata al 120%, salvo un ritardo non superiore a 30 giorni, nel qual caso la sanzione si riduce al 45%. Si può ricorrere inoltre all'istituto del ravvedimento operoso, scontando i minori importi, recentemente rettificati dalla Riforma del sistema sanzionatorio.

Il termine per l'accertamento da parte degli uffici è schematizzato di seguito.

Atto	Termine
Richiesta dell'imposta da parte degli uffici per atti non registrati	5 anni dal giorno in cui avrebbe dovuto essere richiesta la registrazione o si è verificato il fatto che legittima la registrazione d'ufficio
Invio avviso di rettifica e di liquidazione della maggiore imposta (immobili o aziende)	2 anni dalla registrazione o dal pagamento dell'imposta principale
Richiesta della maggiore imposta da parte degli uffici per atti registrati (non immobili o aziende)	3 anni dalla richiesta di registrazione o dalla data in cui è stata presentata la denuncia di eventi successivi o dalla data di registrazione dell'atto