



La fiscalità sportiva

Dossier n° 96 - Schede di lettura
26 aprile 2021

Il trattamento fiscale delle società sportive professionistiche

La tassazione delle società sportive

La trasformazione delle associazioni sportive, nate con l'unica finalità di esercitare in comune un'attività sportiva, in enti caratterizzati da interessi economico-patrimoniali rilevanti, è avvenuta attraverso una serie di provvedimenti:

- la [legge n. 426/1942](#), che attribuisce al Coni natura di ente pubblico, affidandogli i compiti di presiedere all'organizzazione e al potenziamento dello sport, definendo le federazioni sportive nazionali come degli organi del Coni;
- il [D.P.R. n. 530/1974](#), contenente il regolamento di attuazione della [legge n. 426/1942](#), ora [D.P.R. 28 marzo 1986, n. 157](#);
- la [legge n. 91/1981](#), concernente norme in materia di rapporti tra società sportive e sportivi professionisti (abrogata a decorrere dal 1° luglio 2022 dal [decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36](#));
- la [legge n. 80/1986](#), recante la disciplina fiscale degli emolumenti versati a sportivi dilettanti a titolo di indennità, rimborsi spese e premi;
- la [legge n. 398/1991](#), riguardante disposizioni tributarie relative alle associazioni sportive dilettantistiche.

Nel 1995, la nota **sentenza Bosman** (Sentenza 15. 12. 1995 - Causa C-415/93) della Corte di giustizia dell'Unione europea interviene sulla disciplina del trasferimento dei calciatori nelle federazioni appartenenti all'UE, stabilendo che le società non possono chiedere il pagamento di un'indennità per il trasferimento di calciatori ed eliminando ogni impedimento volto a limitare la possibilità, per i vari club, di schierare giocatori stranieri, ma comunitari, nei campionati professionistici.

Il successivo [decreto legge n. 485 del 1996](#) introduce per la prima volta nel mondo del calcio e dello sport la possibilità di distribuire la ricchezza generata tra gli azionisti (**finalità di lucro**), prevedendo che una quota parte degli utili, stabilita in misura non inferiore al 10% sia destinata a scuole giovanili di addestramento e formazione tecnico-sportiva.

Pertanto, le società sportive professionistiche sono assoggettate all'**Ires**, imposta sul reddito delle società, con aliquota al 24%, ai sensi dell'art. 81 TUIR, il quale prevede che il reddito complessivo delle società e degli enti commerciali deve essere considerato reddito d'impresa, indipendentemente da quale sia la sua provenienza. I componenti positivi e negativi di reddito tipici delle società sportive professionistiche sono i seguenti:

- introiti da gare, costituiti a loro volta da due sottocategorie: proventi da cessioni di biglietti da un lato e proventi da abbonamenti dall'altro;
- proventi da cessione di diritti televisivi;
- introiti pubblicitari;
- ricavi da sponsorizzazione;
- capitalizzazione e ammortamento costi del "vivaio";
- proventi ed oneri derivanti dal trasferimento di atleti;
- proventi derivanti dalla capitalizzazione dei costi del vivaio.

Ai sensi dell'[articolo 3 del D.Lgs. n. 446/1997](#), inoltre, le società sportive sono soggette a **Irap**, imposta regionale sulle attività produttive, la cui base imponibile è costituita dal valore netto della produzione. L'aliquota ordinaria è pari al 3,9%, ma ogni regione può applicare un'aliquota più alta o più bassa di 0,92 punti percentuali.

Per quanto riguarda l'**Iva**, imposta sul valore aggiunto, sono soggetti all'imposta, con aliquota ordinaria pari al 22%, gli **introiti da gare**, costituiti dagli incassi derivanti da biglietti venduti e dai proventi da cessione di abbonamenti, ai sensi dell'art. 74-*quater*, comma 1, del [D.P.R. n. 633/1972](#) (decreto Iva). La Tabella C, allegata al decreto, ricomprende tra le attività assoggettabili all'imposta in via ordinaria gli spettacoli sportivi di ogni genere e ovunque sia il loro luogo di svolgimento.

Anche i **diritti televisivi** sono soggetti a Iva, in quanto equiparati ai diritti d'autore, ai sensi dell'articolo 3, comma 2, n. 2, del medesimo decreto Iva, così come i **proventi di natura pubblicitaria** e i **proventi da sponsorizzazione**.

Ai sensi del medesimo articolo 3, è poi soggetto a Iva il trasferimento di atleti, in quanto cessione di contratto.

La tassazione del reddito degli sportivi professionisti

Il **lavoro sportivo professionistico** è disciplinato dalla [legge n. 91 del 1981](#), ed è caratterizzato, oltre che dalla sua obbligatoria rispondenza a determinati modelli formali individuati dal CONI e dalle rispettive federazioni sportive nazionali, dall'**onerosità** e dalla **continuità della prestazione sportiva**.

Inoltre, il rapporto di lavoro sportivo professionistico deve essere **stipulato per iscritto** tra lo sportivo (atleti, allenatori, direttori tecnico-sportivi e preparatori atletici, ai sensi dell'[articolo 2 della predetta legge n. 91 del 1981](#)) e la società destinataria delle sue prestazioni, la quale deve essere obbligatoriamente costituita nella forma di **società per azioni** o di **società a responsabilità limitata**.

L'attività degli sportivi professionisti può rientrare tra le fattispecie di lavoro dipendente o di lavoro autonomo, a seconda delle caratteristiche che la prestazione assume.

L'[articolo 3 della legge n. 91/1981](#) presume che il contratto stipulato tra l'atleta e la società sportiva sia riconducibile nell'alveo del **lavoro subordinato**. In tal caso, la tassazione dei relativi redditi deve avvenire in base alle disposizioni degli articoli da 49 a 52 del [DPR n. 917 del 1986](#) (Testo unico delle imposte sui redditi, Tuir) in materia di redditi di lavoro dipendente. In sostanza, analogamente a quanto previsto per i lavoratori dipendenti, sono assoggettati ad Irpef le somme ed i valori percepiti in relazione allo svolgimento del rapporto di lavoro sportivo, come gli stipendi, i compensi in natura ed i premi aggiuntivi corrisposti direttamente dalla società sportiva di appartenenza.

Rientrano tra i redditi da lavoro dipendente i beni assegnati agli atleti in virtù di **contratti con gli sponsor**, quali le divise ufficiali del club firmate da case di moda, gli autoveicoli forniti da case automobilistiche da utilizzare per raggiungere il centro sportivo o il luogo della manifestazione sportiva, gli accessori da indossare o da esibire durante le occasioni ufficiali (Circolare 37/E/2013 dell'Agenzia delle Entrate), a meno che non sia contrattualmente previsto l'obbligo di utilizzo e di restituzione degli stessi. In caso di mancata restituzione del bene, il valore normale dello stesso è assoggettato a tassazione.

Sono altresì assoggettabili a tassazione Irpef anche le somme corrisposte dalle società sportive, a favore del **procuratore** che abbia assistito gli sportivi professionisti in occasione della stipulazione del contratto di lavoro.

Ai sensi dell'articolo 3, comma 2, tuttavia, la prestazione costituisce oggetto di contratto di **lavoro autonomo** quando ricorra almeno uno dei seguenti **requisiti**:

- a. l'attività sia svolta nell'ambito di una singola manifestazione sportiva o di più manifestazioni tra loro collegate in un breve periodo di tempo;
- b. l'atleta non sia contrattualmente vincolato per ciò che riguarda la frequenza a sedute di preparazione od allenamento;
- c. la prestazione che è oggetto del contratto, pur avendo carattere continuativo, non superi otto ore settimanali oppure cinque giorni ogni mese ovvero trenta giorni ogni anno.

Sono quindi inquadrabili tra i redditi di lavoro autonomo i **premi e compensi** percepiti per la partecipazione o la vincita di manifestazioni o tornei, con conseguente applicazione delle ritenute alla fonte previste dall'[articolo 25 del DPR n. 600/1973](#) in materia di accertamento delle imposte sui redditi.

Ai sensi dell'[articolo 5, comma 2, del DPR n. 633/1972](#) (decreto Iva) le attività di lavoro sportivo in forma autonoma **non sono rilevanti ai fini IVA**, salvo che l'atleta professionista non svolga altre attività di lavoro autonomo soggette ad Iva, che possano attrarre nell'ambito di rilevanza ai fini del tributo anche quelle di tipo sportivo.

Sport bonus e ulteriori risorse per l'impiantistica sportiva

Il c.d. **Sport bonus**, è stato introdotto dalla legge di bilancio 2018 e confermato dalla leggi di di bilancio 2019 e 2020.

In particolare, la [L. 205/2017](#) (legge di bilancio 2018) ha riconosciuto a tutte le **imprese** un contributo, sotto forma di **credito d'imposta**, nei limiti del 3 per mille dei ricavi annui, pari al **50%** delle **erogazioni liberali** in denaro fino ad € 40.000 effettuate nel corso del **2018** per interventi di **restauro o ristrutturazione di impianti sportivi pubblici**, ancorché destinati ai soggetti concessionari (art. 1, co. 363-366). In attuazione è intervenuto il [DPCM 23 aprile 2018](#).

Per il **2019**, la [L. 145/2018](#) (legge di bilancio 2018: art. 1, co. 621-628) ha previsto un credito di imposta pari al **65%** dell'importo erogato nello stesso anno per le finalità indicate, oltre che per le imprese - nel limite del 10 per mille dei ricavi annui - **anche per le persone fisiche e gli enti non commerciali**, per i quali lo stesso credito non può eccedere il 20% del reddito imponibile. In attuazione, è intervenuto il [DPCM 30 aprile](#)

2019.

La disciplina recata dalla [L. 145/2018](#) è stata estesa al **2020** dalla [L. 160/2019](#) (legge di bilancio 2020: art. 1, co. 177-179), che in particolare ha stabilito anche che il credito d'imposta è utilizzabile in tre quote annuali, di pari importo, nel limite complessivo di € 13,2 mln. Per l'attuazione delle disposizioni si applicano le disposizioni del DPCM emanato per il 2019.

Ulteriori risorse per l'impiantistica sportiva sono state stanziare al fine di incentivare l'**ammodernamento** degli **impianti calcistici**, in regime di proprietà o di concessione amministrativa. In particolare, la L. di bilancio 2018 ha disposto il riconoscimento in favore delle società appartenenti alla Lega di serie B, alla Lega Pro e alla Lega nazionale dilettanti che hanno beneficiato della mutualità, di un contributo, sotto forma di **credito d'imposta**, per il **12%** dell'ammontare degli interventi di ristrutturazione degli impianti medesimi, sino a un massimo di € 25.000 (art. 1, co. 352, lett. a). In attuazione, è intervenuto il [DPCM 28 marzo 2018](#).

Ancora, la stessa legge di bilancio 2018 ha disposto che i dividendi di pertinenza del MEF relativi ai bilanci dell'Istituto per il credito sportivo in chiusura negli anni 2017, 2018 e 2019 sono destinati al Fondo speciale per la concessione di contributi in conto interessi sui finanziamenti all'impiantistica sportiva (art. 1, co. 1061).

La legge di bilancio 2019 ([L. 145/2018](#): art. 1, co. 653) ha **incrementato**, per il **2019**, le risorse del Fondo per la concessione di **contributi** in conto interessi sui mutui per finalità sportive (istituito dall'[art. 5 della L. 1295/1957](#)) nella misura di **€ 12,8 mln**, a valere sulle disponibilità iscritte nel bilancio dell'Istituto per il credito sportivo.

Il decreto-legge n. 104/2020 (articolo 81, comma 1) destina un nuovo tax credit ai lavoratori autonomi, alle imprese e agli enti non commerciali che spendono i loro fondi per **pubblicizzare o sponsorizzare le leghe** che organizzano **campionati nazionali a squadre** nell'ambito delle **discipline olimpiche e paralimpiche, o società sportive** professionistiche e società e associazioni sportive dilettantistiche iscritte al registro Coni, che operano in discipline ammesse ai giochi olimpici e paralimpici, che svolgono attività sportiva giovanile.

Il credito d'imposta riconosciuto è pari al 50% degli investimenti effettuati dal 1° luglio al 31 dicembre 2020, l'importo complessivo dell'investimento realizzato non deve essere inferiore a 10mila euro.

La fiscalità dello sport dilettantistico

La disciplina tributaria delle **associazioni sportive e delle società sportive dilettantistiche senza fini di lucro** è disciplinata dall'[articolo 90 della legge n. 289 del 2002](#). I commi 17 e 18 del citato articolo 90 (articoli **abrogati** a decorrere dal 1° luglio 2022 dal [decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36](#) che reca, contestualmente, la nuova disciplina) individuano nelle associazioni sportive dilettantistiche (con o senza personalità giuridica) e nelle società sportive dilettantistiche costituite in forma di società di capitali senza fine di lucro le **tipologie soggettive di enti non lucrativi che possono operare nel settore dello sport dilettantistico** indicandone i requisiti. In particolare possono assumere una delle seguenti forme:

- associazione sportiva priva di personalità giuridica** disciplinata dagli articoli 36 e seguenti del [codice civile](#);
- associazione sportiva con personalità giuridica di diritto privato** ai sensi del [decreto del Presidente della Repubblica 10 febbraio 2000, n. 361](#) (norme per la semplificazione dei procedimenti di riconoscimento di persone giuridiche private);
- società sportiva di capitali o cooperativa** costituita secondo le disposizioni vigenti, ad eccezione di quelle che prevedono le finalità di lucro.

Alle associazioni e alle società sportive dilettantistiche senza fini di lucro, in possesso dei requisiti previsti, ovvero iscritte nell'apposito Registro istituito presso il **Coni (unico organismo certificatore)** della effettiva attività sportiva svolta dalle società e dalle associazioni sportive dilettantistiche in base all'[articolo 7, comma 2, della legge 136 del 2004](#)), si applicano alcune **agevolazioni fiscali** previste dalla normativa vigente.

La legge di bilancio 2021 ([comma 1121](#)) inserisce la **società Sport e Salute S.p.A.** nell'ambito dei soggetti che sono autorizzati a erogare compensi nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche ed istituisce (**commi 561 e 562**) nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze un **Fondo per potenziare l'attività sportiva di base**, con una dotazione di **50 milioni** di euro per il 2021. La finalità di questa norma è di **potenziare l'attività sportiva di base** sui territori per tutte le fasce della popolazione e di ottimizzare gli interventi di prevenzione primaria, secondaria e terziaria attraverso l'esercizio fisico.

Qualificazione tributaria e regime fiscale

Le **associazioni sportive** dilettantistiche qualora svolgano in via esclusiva o principale attività non commerciali, sono riconducibili, quali soggetti passivi IRES, tra gli **enti non commerciali** (articolo 73, comma 1, lettera c) del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917-Tuir). Tali

associazioni ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi, possono **optare** per l'applicazione delle disposizioni di cui alla [legge 16 dicembre 1991, n. 398](#) (**determinazione forfettaria del reddito** imponibile e dell'imposta sul valore aggiunto).

Le **società sportive dilettantistiche** ancorché non perseguano scopo di lucro, mantengono, dal punto di vista fiscale, la natura commerciale e sono riconducibili, in quanto **società di capitali, nell'ambito dei soggetti passivi Ires** di cui all'articolo 73, comma 1, lettera a) del Tuir. Tuttavia l'[articolo 90 della legge n. 289 del 2002](#) prevede che le disposizioni della [legge 16 dicembre 1991, n. 398](#) e le altre **norme tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche si applicano anche alle società sportive dilettantistiche** costituite in società di capitali senza fine di lucro. Conseguentemente trova applicazione nei loro confronti oltre al regime fiscale previsto dalla richiamata [legge n. 398 del 1991](#) anche la disposizione contenuta nell'articolo 148, comma 3, del Tuir che prevede l'**esclusione da imposizione**, ai fini delle imposte sui redditi, **delle attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali** effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti dei soci e di altre categorie di soggetti normativamente individuati.

L'articolo 8, comma 3, del [decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36](#) ha previsto, inoltre, che gli **enti sportivi dilettantistici aventi natura societaria** possono destinare una quota inferiore al cinquanta per cento degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti, ad **aumento gratuito del capitale sociale** sottoscritto e versato dai soci, nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati, calcolate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) per il periodo corrispondente a quello dell'esercizio sociale in cui gli utili e gli avanzi di gestione sono stati prodotti, **oppure alla distribuzione**, anche mediante aumento gratuito del capitale sociale o l'emissione di strumenti finanziari, di dividendi ai soci, in misura comunque non superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato.

Sotto il profilo fiscale le **associazioni** applicano, in quanto enti associativi, le disposizioni dell'articolo 148 del Tuir, compresa la **decommercializzazione** dei corrispettivi specifici versati dagli associati per le attività svolte in attuazione degli scopi istituzionali. Per le **attività commerciali** possono altresì **optare**, attraverso comportamenti concludenti, per il regime previsto dalla legge 398 che consiste, ai fini **Ires**, nella **determinazione forfettaria del reddito con coefficiente del 3% fino a 400mila euro** di ricavi annui e, ai fini **Iva**, in una **detrazione forfettaria in misura pari al 50%**. Tale regime fiscale agevolato è esteso **anche alle società dilettantistiche**.

Inoltre, ai sensi dell'[articolo 1, comma 2, della legge n. 398 del 1991](#), nei confronti dei soggetti che hanno esercitato l'opzione per il regime agevolato e che nel corso del periodo d'imposta hanno **superato il limite di proventi commerciali di 400.000 euro**, il predetto regime cessa di applicarsi con effetto dal mese successivo a quello in cui il limite è superato. Pertanto, qualora l'associazione o la società sportiva dilettantistica senza fini di lucro consegua nel periodo d'imposta proventi per l'esercizio di attività commerciali superiori a 400.000 euro, si determinano sia ai fini IVA, sia ai fini delle imposte sui redditi, **due distinti periodi soggetti a differenti regimi tributari**:

- dall'inizio del periodo d'imposta fino al mese in cui è avvenuto il superamento del limite dei 400.000 euro, il reddito imponibile è determinato, l'IVA è applicata e gli adempimenti fiscali sono posti in essere secondo il regime agevolativo recato dalla [legge n. 398 del 1991](#);
- dal mese successivo all'avvenuto superamento del predetto limite, fino alla fine del periodo d'imposta, si applica il regime tributario ordinario sia con riferimento alla determinazione dell'imposta che ai fini degli adempimenti fiscali.

L'**articolo 7 del dlgs n.36** dispone che nello statuto delle società e delle associazioni sportive dilettantistiche **devono essere indicati l'obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari** e le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari. Si ricorda che in base all'articolo 148 del Tuir l'obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie è condizione necessaria per l'applicazione del regime della decommercializzazione.

I medesimi soggetti sono **esonerati dall'obbligo di fatturazione elettronica**, se nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a euro 65.000, in analogia con quanto previsto per il regime forfettario; tali soggetti, se nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo superiore a euro 65.000, assicurano che la fattura sia emessa per loro conto dal cessionario o committente soggetto passivo d'imposta.

Si ricorda, inoltre, che l'[articolo 1, comma 646, della legge 30 dicembre 2018, n. 145](#) (legge di bilancio 2019), modificando l'articolo 27-*bis* della Tabella di cui all'Allegato B annesso al [D.P.R. n. 642/1972](#), **ha disposto l'esenzione dall'imposta di bollo** agli atti posti in essere o richiesti dalle **associazioni e società sportive dilettantistiche** senza fine di lucro riconosciute dal Coni.

Per quanto attiene il trattamento fiscale dei **compensi** dei lavoratori sportivi, l'articolo 36, comma 7, del citato dlgs n.36, chiarisce che a tali compensi si applica una **soglia di esenzione di 10.000 euro** (articolo

69, comma 2, del Tuir) quale che sia la tipologia di rapporto ed esclusivamente ai fini fiscali.

Effetti della riforma del terzo settore sulla fiscalità delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche

Lo sport dilettantistico rientra inoltre tra le **attività di interesse generale** degli enti del Terzo settore (Ets). Il [D.Lgs. 117/2017](#) (articolo 5) stabilisce che sono enti del Terzo settore, diversi dalle imprese sociali, gli enti che esercitano in via esclusiva o principale una o più attività di interesse generale per il perseguimento, senza scopo di lucro, di finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale. Si considerano di interesse generale, se svolte in conformità alle norme particolari che ne disciplinano l'esercizio, le attività aventi ad oggetto, tra l'altro, **l'organizzazione e la gestione di attività sportive dilettantistiche a prescindere dal riconoscimento da parte del Coni**. Conseguentemente le associazioni e le società sportive dilettantistiche potranno chiedere anche **l'iscrizione al Registro unico nazionale del Terzo settore**.

Alla luce dell'inclusione da parte della riforma del Terzo settore dell'organizzazione e della gestione delle attività sportive nel novero dei settori di interesse generale, si rende necessario fare chiarezza sul **raccordo fra i regimi agevolativi** presenti nel nostro ordinamento. Allo stato attuale, come chiarito dall'Agenzia delle entrate ([circolare n. 18/E del 1° agosto 2018](#)), le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro potranno scegliere se conservare le agevolazioni fiscali ad esse specificamente riservate dalla vigente disciplina oppure, in alternativa, qualora intendano entrare a far parte degli enti del Terzo settore, fruire dei benefici fiscali previsti per tali enti del Terzo settore.

Anche il [decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36](#) (articolo 6, comma 2) conferma la possibilità per gli enti sportivi dilettantistici, ricorrendone i presupposti, di assumere la qualifica di enti del terzo settore e di impresa sociale e stabilisce che in caso di contrasto tra le due discipline sarà quella del Terzo settore a prevalere (le norme del decreto medesimo troveranno applicazione solo in quanto compatibili).

In caso di **iscrizione al Registro**, il **trattamento tributario** dei proventi derivanti da tali attività **dipende dalla sezione** in cui l'ente va a collocarsi. Ad esempio laddove l'ente avesse i requisiti per assumere la qualifica di **associazione di promozione sociale (Aps)**, e nel periodo d'imposta precedente non avesse percepito ricavi superiori a **130.000 euro**, potrebbe beneficiare di un regime forfettario di tassazione particolarmente agevolato, determinando il **reddito imponibile** con applicazione di un **coefficiente di redditività pari al 3%** (articolo 86 del Codice). In aggiunta, con la qualifica di Aps l'ente manterrà un **regime di decommercializzazione** (articolo 85) delle attività rese verso corrispettivi specifici simile a quello previsto dal richiamato articolo 148 del Tuir.

In alternativa, l'ente potrebbe iscriversi nella sezione residuale dedicata agli **altri enti del Terzo settore**. In tal caso è prevista la facoltà di optare per un **regime di tassazione forfettario, che riguarda tutti i redditi di impresa** a prescindere dalla connessione o meno con le attività istituzionali svolte (articolo 80 del Codice):

- attività di prestazioni di servizi:
 - ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 7 per cento;
 - ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 10 per cento;
 - ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 17 per cento;
- altre attività:
 - ricavi fino a 130.000 euro, coefficiente 5 per cento;
 - ricavi da 130.001 euro a 300.000 euro, coefficiente 7 per cento;
 - ricavi oltre 300.000 euro, coefficiente 14 per cento.

Si rileva, tuttavia, che le predette modifiche recate dal Codice del Terzo settore all'ambito soggettivo di applicabilità del regime agevolativo **trovano applicazione a decorrere dal periodo d'imposta successivo all'autorizzazione delle Commissione europea** (termine previsto dall'articolo 104, comma 2, del Codice, presumibilmente nel 2021).

Come chiarito dall'Agenzia delle entrate, con la richiamata circolare n. 18/E, successivamente a tale termine, il **regime di cui alla legge n. 398 del 1991** nonché la disciplina della decommercializzazione prevista dell'**articolo 148, comma 3, del TUIR**:

- **non potranno più trovare applicazione** in favore delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche senza fini di lucro che sceglieranno di assumere **la qualifica di enti del Terzo settore** iscrivendosi nel Registro unico nazionale del Terzo settore;
- **continueranno** a trovare applicazione per le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro che non assumeranno la qualifica di enti del Terzo settore.

Si ricorda in tema di imposte indirette che l'articolo 82, comma 5, del Codice del terzo settore ha previsto che anche 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 del Terzo settore sono esenti dall'imposta di bollo.**

Per gli enti non riconosciuti dal Coni, pertanto, la riforma apre la possibilità di accedere a un pacchetto di nuove agevolazioni, mentre per gli enti riconosciuti occorre valutare la convenienza (ad es. associazioni sportive dilettantistiche che pur avendo i requisiti per qualificarsi come Aps non sono interessate ad diventarlo in quanto presentano ricavi commerciali superiori a 130.000 euro, ma inferiori a 400.000 euro). In particolare sotto il profilo fiscale, l'accesso al **Terzo settore** potrebbe quindi rilevarsi **conveniente** soprattutto per quelle associazioni che promuovono lo svolgimento di **attività sportive non ancora ufficialmente riconosciute o di attività miste.**

La tassazione dei compensi percepiti per attività sportive dilettantistiche

I compensi erogati nel mondo sportivo dilettantistico, accanto alle tradizionali categorie reddituali del lavoro dipendente e del lavoro autonomo, sono soggetti a una normativa speciale volta a favorire la pratica sportiva dilettantistica rientrando nella categoria dei **redditi diversi** (articolo 67, comma 1, lettera *m*) del Tuir).

A tal fine sono necessari i seguenti requisiti:

- il soggetto erogante deve perseguire finalità sportivo-dilettantistiche ed essere sia riconosciuto dal Coni, attraverso l'iscrizione al Registro delle società e associazioni sportive dilettantistiche;
- per quanto riguarda la natura della prestazione occorre verificare se questa rientri tra quelle oggetto dell'agevolazione indicate dall'articolo 67, comma 1, lettera *m*, considerando che, in base all'[articolo 35, comma 5, del decreto legge 207/08](#), per esercizio diretto di attività sportiva si intendono non solo le prestazioni rese per la partecipazione a gare e/o manifestazioni sportive, ma anche tutte quelle relative allo svolgimento delle attività dilettantistiche di formazione, didattica, di preparazione e di assistenza intese nell'accezione più ampia del termine. A tal fine è necessario fare riferimento all'elenco predisposto da ciascuna federazione, in base alle peculiarità della disciplina, al fine di individuare quali compensi possano rientrare nella categoria dei redditi diversi, mentre ogni altra prestazione dovrà rientrare nelle categorie dei redditi di lavoro autonomo o di lavoro dipendente a seconda delle modalità con cui vengono svolte e della tipologia del soggetto che le svolge.

Le erogazioni liberali a favore delle associazioni sportive dilettantistiche

Ai sensi dell'articolo 15, comma 1, lettera *i-ter*) del Tuir, i soggetti che effettuano erogazioni liberali in denaro a favore delle associazioni sportive dilettantistiche possono detrarre dalle imposte una somma pari al 19% dell'erogazione effettuata. La detrazione è calcolata su un importo complessivo non superiore a 1.500 euro per ogni periodo d'imposta. Per avere diritto alla detrazione è necessario che il versamento sia eseguito tramite strumenti di pagamento tracciabili e che il soggetto erogante conservi copia del bonifico con esplicita indicazione della causale del versamento e dei dati del beneficiario. Inoltre, ai sensi dell'art. 78, comma 1, del Tuir, i soggetti passivi Ires possono detrarre dall'imposta lorda, fino a concorrenza della stessa, un importo pari al 19% delle erogazioni liberali in denaro effettuate a favore delle associazioni sportive dilettantistiche, nei limiti e con le modalità dettati per la medesima detrazione prevista a favore delle persone fisiche.

Il [decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36](#) (articolo 12, comma 3), in analogia a quanto già previsto dall'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, stabilisce che il **corrispettivo in denaro o in natura in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche** e fondazioni costituite da istituzioni scolastiche, nonché di associazioni sportive scolastiche che svolgono attività nei settori giovanili riconosciuti dalle Federazioni Sportive Nazionali o da Enti di Promozione Sportiva costituisce, per il soggetto erogante, **fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a 200.000 euro, spesa di pubblicità** volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario. A tal fine, la disposizione rinvia all'applicazione dell'articolo 108, comma 1, del Tuir che stabilisce che le spese relative a più esercizi sono **deducibili** nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio.

Sul punto è intervenuta la Corte di Cassazione, [con l'ordinanza n. 8540, depositata il 6 maggio 2020](#), che ha confermato che le spese di sponsorizzazione erogate a favore di associazioni sportive dilettantistiche ed enti simili **sono sempre deducibili** se il loro importo non supera i 200.000 euro in quanto è prevista una **presunzione legale assoluta** circa la loro natura pubblicitaria **che non consente all'ufficio alcun sindacato sulla inerenza e la congruità**. La Corte, richiamando diversi suoi precedenti, precisa che la citata disposizione riconosce a favore del soggetto che eroga il corrispettivo la presunzione circa la natura pubblicitaria delle spese a condizione che il soggetto sponsorizzato sia una compagine sportiva dilettantistica, che venga rispettato il limite quantitativo di spesa, che la sponsorizzazione miri a promuovere l'immagine e i prodotti dello *sponsor* ed infine che il soggetto sponsorizzato abbia effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale, senza che rilevino requisiti ulteriori.

L'Agenzia delle entrate ([Risoluzione 57/E/2010](#)) sul punto ha chiarito che nella circostanza in cui il soggetto erogante versi alle società o associazioni sportive dilettantistiche un corrispettivo di ammontare

superiore al limite annuo complessivo di 200.000 euro, l'eccedenza sarà eventualmente deducibile in capo al medesimo erogante secondo le regole ordinarie previste dal TUIR.

Si ricorda, inoltre, che recentemente sulla materia è intervenuto anche l'articolo 81 del decreto legge n. 104 del 2020 che ha istituito per le imprese, lavoratori autonomi ed enti non commerciali un **credito d'imposta pari al 50%** delle spese di investimento in campagne pubblicitarie, effettuate a decorrere dal 1° luglio 2020 e fino al 31 dicembre 2020, a favore delle leghe che organizzano campionati nazionali a squadre nell'ambito delle discipline olimpiche e paralimpiche ovvero **società sportive professionistiche e società ed associazioni sportive dilettantistiche** iscritte al registro CONI operanti in discipline ammesse ai Giochi olimpici e paralimpici e che svolgono attività sportiva giovanile. Il contributo è concesso nel limite complessivo di 90 milioni di euro nel 2020 e il termine di presentazione delle domande è fissato al 1° aprile 2021.

Si ricorda infine che il **Codice del terzo settore** prevede l'introduzione di deduzioni e detrazioni a favore di coloro che finanziano organizzazioni di volontariato, associazioni di promozione sociale, enti filantropici, imprese sociali, reti associative, società di mutuo soccorso, associazioni riconosciute o non riconosciute e fondazioni.

Le agevolazioni fiscali previste all'articolo 83 del Codice si applicano sin da subito alle Onlus, alle organizzazioni di volontariato e alle associazioni di promozione sociale iscritte nei rispettivi registri nazionali, regionali e delle province autonome di Trento e Bolzano e sono quindi fruibili dai soggetti che perseguono finalità di promozione dell'attività sportiva dilettantistica solo laddove detti soggetti siano costituiti secondo una delle forme giuridiche sopra citate.

In particolare, ai sensi dell'articolo 83, co. 1, del Codice, le persone fisiche che effettuano erogazioni liberali in denaro o in natura a favore degli enti del Terzo settore non commerciali possono detrarre dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche un importo pari al 30% (35% se l'erogazione è fatta verso una organizzazione di volontariato) delle predette erogazioni liberali calcolato su un importo massimo di euro 30.000 per ciascun periodo di imposta.

Anche in tal caso, la detrazione è consentita a condizione che il versamento sia eseguito tramite banche o uffici postali ovvero mediante altri sistemi di pagamento tracciabili.

Ai sensi dell'articolo 83, co. 2, invece, le persone fisiche, gli enti e le società che effettuano erogazioni liberali in denaro o in natura a favore degli enti del Terzo settore non commerciali possono dedurre dal reddito complessivo netto un importo non superiore al 10% per cento del reddito complessivo dichiarato.

La delega al Governo in materia di ordinamento sportivo

La [legge n. 86 del 2019](#), reca deleghe al Governo e altre disposizioni in materia di ordinamento sportivo. In particolare, le deleghe riguardano:

- il riordino del **CONI** e della **disciplina di settore**. Tra i principi e criteri direttivi vi sono quelli relativi a: definizione degli **ambiti di attività** del CONI, delle Federazioni sportive nazionali (FSN), delle Discipline sportive associate (DSA), degli Enti di promozione sportiva (EPS), dei gruppi sportivi militari, dei corpi civili dello Stato e delle associazioni benemerite (**art. 1**);
- il riordino e la riforma delle disposizioni in materia di **enti sportivi professionistici e dilettantistici**, nonché in materia di **rapporto di lavoro sportivo** (**art. 5**), in particolare prevedendo (lettera g)) il **riordino e il coordinamento formale e sostanziale** delle disposizioni di legge, comprese quelle della [legge 23 marzo 1981, n. 91](#);
- il riordino delle disposizioni in materia di rapporti di **rappresentanza di atleti e di società sportive** e di accesso ed esercizio della **professione di agente sportivo** (**art. 6**);
- il riordino e la riforma delle norme di **sicurezza** per la costruzione, l'accessibilità e l'esercizio degli **impianti sportivi**, nonché della disciplina relativa alla costruzione di nuovi impianti e alla ristrutturazione e al ripristino di quelli già esistenti, inclusi quelli scolastici. Fra i principi e criteri direttivi vi sono quelli relativi a: **semplificazione** e **accelerazione** delle **procedure** amministrative e riduzione dei termini procedurali, in accordo con la disciplina vigente in materia di prevenzione della corruzione; armonizzazione delle norme in materia di **sicurezza**; individuazione di strumenti economico-finanziari da affidare alla gestione e al coordinamento dell'Istituto per il Credito Sportivo (**art. 7**);
- il riordino e la semplificazione delle disposizioni in materia di adempimenti e **oneri amministrativi e di natura contabile** relativi a FSN, DSA, EPS, associazioni benemerite, nonché loro affiliate, riconosciuti dal CONI (**art. 8**);
- la revisione delle norme in materia di **discipline sportive invernali**, al fine di garantire standard di **sicurezza** più elevati (**art. 9**).

In attuazione del richiamato articolo 5 della legge n. 86 è stato pertanto emanato [decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36](#) recante **riordino e riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici, nonché di lavoro sportivo** che, tra l'altro, stabilisce a decorrere dal 1° luglio 2022 **l'abrogazione della legge 23 marzo 1981, n. 91**, in materia di rapporti tra società e sportivi

professionisti e, a decorrere dal 2 aprile 2021, di alcune norme **della legge 27 dicembre 2002, n. 289** (in particolare i commi 4, 5, 8, 17, 18, *18-bis*, 19, 23), in materia di attività sportiva dilettantistica.

In particolare, l'**articolo 8** del sopra citato decreto legislativo n. 36 introduce la **possibilità** per le associazioni e le società sportive dilettantistiche, a condizione che l'**atto costitutivo** o lo **statuto** lo consentano, **di esercitare attività secondarie e strumentali** rispetto alle attività istituzionali. Con particolare riguardo all'**assenza di fine di lucro**, l'**articolo** dispone – analogamente a quanto previsto per le imprese sociali dal d.lgs. 112/2017 – che le associazioni e le società sportive dilettantistiche destinano **eventuali utili ed avanzi di gestione** allo **svolgimento dell'attività statutaria o all'incremento del proprio patrimonio**. In particolare, **vieta** la distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominati, a soci o associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di qualsiasi altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto.

La norma **vieta** comunque la distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominati, a soci o associati, lavoratori e collaboratori, amministratori ed altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di qualsiasi altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto, ma consente alle **società** sportive dilettantistiche costituite nelle forme di cui al Libro V, Titolo V, del Codice civile di destinare una **quota inferiore al 50%** degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti, alternativamente:

- ad **aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci, nei limiti delle variazioni dell'indice** nazionale generale annuo dei **prezzi al consumo** per le famiglie di operai e di impiegati, calcolate dall'ISTAT per il periodo corrispondente a quello dell'esercizio sociale in cui gli utili e gli avanzi di gestione sono stati prodotti;
- alla **distribuzione**, anche mediante aumento gratuito del capitale sociale o attraverso l'emissione di strumenti finanziari, di **dividendi ai soci, in misura comunque non superiore** all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato.

Per le medesime società è altresì ammesso il **rimborso al socio** del capitale effettivamente versato ed eventualmente rivalutato o aumentato.

L'**articolo 12** riprendendo - senza modifiche - la normativa citata prevista dall'articolo 90, comma 4 della legge n.289, dispone al **comma 1** che sui **contributi** erogati dal CONI, dalle Federazioni Sportive Nazionali e dagli Enti di Promozione Sportiva riconosciuti dal CONI, alle società e associazioni sportive dilettantistiche **non si applica la ritenuta del 4 per cento a titolo di acconto** prevista dall'articolo 28, secondo comma, del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Si ricorda che i **commi 4, 5 e 8 dell'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289**, recante disposizioni per l'attività sportiva dilettantistica, stabiliscono rispettivamente che:

- il CONI, le Federazioni sportive nazionali e gli enti di promozione sportiva riconosciuti dal CONI **non sono obbligati ad operare la ritenuta del 4 per cento** a titolo di acconto sui contributi erogati alle società e associazioni sportive dilettantistiche;
- **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**;
- il **corrispettivo in denaro o in natura** in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche e fondazioni costituite da istituzioni scolastiche, nonché di associazioni sportive scolastiche che svolgono attività nei settori giovanili riconosciuta dalle Federazioni sportive nazionali o da enti di promozione sportiva **costituisce**, per il soggetto erogante, **fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a 200.000 euro, spesa di pubblicità**, volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario.

Si ricorda inoltre che il citato articolo 28 prevede che le regioni, le province, i comuni, gli altri enti pubblici e privati devono operare una ritenuta del quattro per cento a titolo di acconto delle imposte sul reddito delle persone fisiche e sul reddito delle persone giuridiche dovuta dal percipiente, e con obbligo di rivalsa sull'ammontare dei contributi corrisposti ad imprese, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali.

Il **comma 2** della disposizione specifica che gli **atti costitutivi e di trasformazione delle associazioni e società sportive dilettantistiche**, nonché delle Federazioni Sportive Nazionali 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**.

A tale proposito, si ricorda che l'**esenzione dall'imposta di bollo** anche **agli atti** posti in essere o richiesti dalle federazioni sportive, dagli enti di promozione sportiva e dalle associazioni e società sportive dilettantistiche senza fine di lucro riconosciuti dal CONI è contenuta n. *27-bis* della tabella di cui all'allegato B annesso al DPR 26 ottobre 1972, n. 642, come modificato dall'art. 90, comma 6, della legge n. 289 del 2002 (**non abrogato** dal citato Dlgs n.36) e dall'art. 1, comma 646, della legge n. 145 del 2018.

Inoltre, ai sensi dell'articolo *13-bis* del DPR 641 del 1972, come modificato dall'art. 90, comma 7, della legge n. 289 del 2002 (**non abrogato** dalle norme in commento) sono **esenti dalle tasse sulle concessioni governative** gli atti costitutivi, gli statuti ed ogni altro atto necessario per l'adempimento di obblighi dei movimenti o partiti politici, derivanti da disposizioni legislative o regolamentari.

Il **comma 3** - in analogia a quanto già previsto dall'articolo 90, comma 8 - stabilisce che il **corrispettivo in denaro o in natura in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche** e fondazioni costituite da istituzioni scolastiche, nonché di associazioni sportive scolastiche che svolgono attività nei settori giovanili riconosciuti dalle Federazioni Sportive Nazionali o da Enti di Promozione Sportiva **costituisce**, per il soggetto erogante, fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a 200.000 euro, **spesa di pubblicità**, volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario. A tal fine il decreto rinvia all'**articolo 108, comma 1**, del testo unico delle imposte sui redditi, decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 – Tuir, (sostituendo, a seguito delle modifiche normative intervenute nel tempo, il richiamo all'articolo 74, comma 2, del Tuir già previsto dall'art.90, comma 8, della legge 289 del 2002). La vigente formulazione dell'articolo 108, comma 1 del Tuir stabilisce che le spese relative a più esercizi sono **deducibili** nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio.

Al riguardo si ricorda che il comma 4-bis del medesimo articolo 108, introdotto dall'art. 7, comma 8, D.Lgs. 24 settembre 2015, n. 156, prevede che il contribuente può interpellare l'amministrazione finanziaria in ordine alla qualificazione di determinate spese, sostenute dal contribuente, tra quelle di pubblicità e di propaganda ovvero tra quelle di rappresentanza.

Ciò ai fini di verificare se dette spese possono essere considerate deducibili. In tal caso, le spese sono deducibili nel periodo di imposta di sostenimento e sono commisurate all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo in misura pari: a) all'1,5 per cento dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni; b) allo 0,6 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a 50 milioni; c) allo 0,4 per cento dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni. Sono comunque deducibili le spese relative a beni distribuiti gratuitamente di valore unitario non superiore a euro 50.

La norma sembra quindi volta a superare la necessità dell'interpello e a stabilire in norma primaria il limite di deducibilità delle predette spese.

L'articolo 36 (le cui disposizioni in base all'articolo 51 del decreto si applicano a decorrere dal 1° luglio 2022) specifica l'ambito di applicazione di alcune norme riguardanti il **trattamento tributario in materia di lavoro sportivo**.

In particolare, il **comma 1 dell'articolo 36** del dlgs n. 36 chiarisce che l'**indennità di anzianità** erogata dal fondo gestito da rappresentanti delle società e degli sportivi al termine dell'attività sportiva (articolo 26, comma 4) è soggetta a **tassazione separata** agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. La norma riproduce il contenuto, con i necessari aggiornamenti normativi, dell'**articolo 15, secondo comma, della legge n. 91 del 1981**, abrogato dall'articolo 52 del decreto stesso.

Si ricorda che l'**articolo 17 del Tuir** consente di applicare l'imposta separatamente su alcune tipologie di redditi, tra i quali **le indennità percepite da sportivi professionisti al termine dell'attività sportiva** (comma 1, lettera f)). I redditi soggetti a tassazione separata non concorrono alla determinazione dell'Irpef, in quanto l'imposta dovuta viene determinata separatamente per ogni singolo reddito soggetto a tassazione. La tassazione è quindi proporzionale e non progressiva. Il contribuente può optare, se più conveniente, per la tassazione ordinaria.

A tale proposito l'**articolo 51** del decreto amplia la portata dell'articolo 17, comma I, lettera f), stabilendo che il regime di tassazione separata **si applica alle indennità percepite dai lavoratori subordinati sportivi al termine dell'attività sportiva** e non solo agli sportivi professionisti, come previsto a legislazione vigente.

Il **comma 2** contiene una norma generale di **rinvio alla disciplina ordinaria** prevista dal Tuir per quanto **non regolato dalle disposizioni** tributarie introdotte dal decreto (la norma riproduce il contenuto dell'**articolo 15, sesto comma, della legge n. 91 del 1981**) mentre il **comma 3** prevede che per l'attività relativa alle operazioni di **cessione dei contratti** prima della scadenza da una società o associazione sportiva ad un'altra (articolo 26, comma 2), le società sportive debbono osservare la **disciplina dell'imposta sul valore aggiunto** (Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633) **distintamente dalle altre attività esercitate**, tenendo conto anche del rispettivo volume d'affari.

La norma riproduce il contenuto dell'**articolo 15, terzo comma, della legge n. 91 del 1981**.

Si ricorda che l'**articolo 4 della 398 del 1991** prevede che le cessioni dei diritti alle prestazioni sportive degli atleti effettuate dalle associazioni sportive sono **soggette a IVA**. Ciò comporta che il trasferimento dei diritti di un atleta, dietro corrispettivo, è sempre assoggettato ad Iva. Solo nel caso in cui la somma è quantificata direttamente dalla Federazione di riferimento il **premio** si considera erogato a fronte della **formazione dell'atleta** ed è pertanto riconducibile allo svolgimento dell'**attività istituzionale dell'associazione** che, ai sensi del comma 4, art. 4 del DPR 633 del 1972 (decreto Iva), non rientra tra le attività commerciali e non è pertanto assoggettato a Iva.

Inoltre, per le **società ed associazioni sportive dilettantistiche senza fini di lucro resta ferma l'agevolazione** fiscale prevista dall'articolo 148, comma 3 del Tuir che stabilisce che per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, di promozione

sociale e di formazione extra-scolastica della persona, nonché per le strutture periferiche di natura privatistica necessarie agli enti pubblici non economici per attuare la funzione di preposto a servizi di pubblico interesse, **non si considerano commerciali** - e non sono quindi soggette a iva - **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 tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati.

Il **comma 4** dispone che le **somme** versate a titolo di **premio di addestramento e formazione tecnica** (articolo 31, comma 2) sono equiparate **alle operazioni esenti dall'imposta sul valore aggiunto** (articolo 10 del sopra citato DPR n. 633).

Il premio, **qualora sia percepito da società e associazioni sportive dilettantistiche senza fini di lucro** (che abbiano optato per il **regime tributario speciale** relativo alle associazioni sportive dilettantistiche previsto dalla legge 16 dicembre 1991, n. 398) **non concorre alla determinazione del reddito** di tali enti.

Le **associazioni sportive** dilettantistiche che svolgono in via esclusiva o principale attività non commerciali, sono riconducibili, quali soggetti passivi IRES, tra gli **enti non commerciali** (articolo 73, comma 1, lettera c) del Tuir). Tali associazioni ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche e dell'imposta locale sui redditi, possono optare per l'applicazione delle disposizioni di cui alla **legge 16 dicembre 1991, n. 398** (determinazione forfettaria del reddito imponibile e dell'imposta sul valore aggiunto).

Sotto il profilo fiscale, le **associazioni** applicano pertanto, in quanto enti associativi, le disposizioni dell'articolo 148 del Tuir, compresa la **decommercializzazione** dei corrispettivi specifici versati dagli associati per le attività svolte in attuazione degli scopi istituzionali. Per le **attività commerciali** possono altresì optare, attraverso comportamenti concludenti, per il regime previsto dalla legge 398 che consiste, ai fini **Ires**, nella **determinazione forfettaria del reddito con coefficiente del 3% fino a 400mila euro** di ricavi annui (come elevato dall'articolo 90, comma 2, della legge 289 del 2002) e, ai fini **Iva**, in una **detrazione forfettaria in misura pari al 50%**. Tale regime fiscale agevolato è esteso **anche alle società dilettantistiche**.

I medesimi soggetti sono **esonerati dall'obbligo di fatturazione elettronica**, se nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo non superiore a euro 65.000, in analogia con quanto previsto per il regime forfettario; tali soggetti, se nel periodo d'imposta precedente hanno conseguito dall'esercizio di attività commerciali proventi per un importo superiore a euro 65.000, assicurano che la fattura sia emessa per loro conto dal cessionario o committente soggetto passivo d'imposta.

Si ricorda, infine, che l'articolo 1, comma 646, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019), modificando l'articolo 27-*bis* della Tabella di cui all'Allegato B annesso al DPR n. 642/1972, ha disposto **l'esenzione dall'imposta di bollo** agli atti posti in essere o richiesti dalle **associazioni e società sportive dilettantistiche** senza fine di lucro riconosciute dal Coni.

Il **comma 5** chiarisce che **restano ferme le vigenti disposizioni** previste dalla citata legge 16 dicembre 1991, n. 398 nonché le norme tributarie in materia di associazioni sportive dilettantistiche (ritenuta del 23 per cento, ai sensi dell'articolo 25 della legge 13 maggio 1999, n. 133, sopra richiamato), **fatta eccezione per i contratti di lavoro sportivo autonomo**, e la disciplina per l'attività sportiva dilettantistica prevista dall'articolo 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, oggetto di modifica e, in parte, di abrogazione, ad opera dello schema in esame.

Per la **disciplina tributaria dei contratti di lavoro sportivo autonomo** si applica l'articolo 53 del Tuir (DPR 917 del 1986), come modificato dall'articolo 51 dello decreto. In particolare, la lettera *b*) stabilisce che sono da considerare **redditi di lavoro autonomo quelli derivanti dalle prestazioni sportive professionistiche non occasionali** oggetto di contratto di lavoro non subordinato come disciplinato dal decreto in esame (nuova lettera *a*) dell'articolo 53).

La lettera *c*) conseguentemente **sopprime il comma 3 del richiamato articolo 53** che stabilisce che per i redditi derivanti dalle prestazioni sportive oggetto di contratto di lavoro autonomo si applicano le disposizioni relative ai redditi indicati alla previgente lettera *a*), ovvero ai redditi derivanti dagli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica, dalla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, dalla partecipazione a collegi e commissioni e da altri rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

Il **comma 6** chiarisce che la qualificazione come **redditi diversi**, per le **indennità di trasferta, i rimborsi forfettari di spesa, i premi e i compensi** erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche si interpreta come applicabile ai fini fiscali e previdenziali **soltanto entro il limite reddituale di 10.000 euro**, confermando le vigenti norme tributarie sui compensi illustrate in premessa.

Il **comma 7** definisce la **soglia di esenzione fiscale** applicabile ai redditi da lavoro sportivo. In particolare, la disposizione stabilisce che la predetta soglia di esenzione fiscale pari a 10.000 euro (articolo 69, comma 2, Tuir, come modificato dall'art. 1, comma 367, lett. *b*), della legge 27 dicembre 2017, n. 205), si applica anche ai **redditi da lavoro sportivo nei settori dilettantistici, quale che sia la tipologia di rapporto ed**

esclusivamente ai fini fiscali.

Nella relazione tecnica che accompagna il testo del decreto si evidenzia che tale disposizione non determina nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica in quanto nel regime attuale, i compensi percepiti da atleti, allenatori, istruttori, direttori tecnici e sportivi, operanti nei settori dilettantistici, anche quando il rapporto assume i connotati del lavoro sportivo, vengono per prassi consolidata qualificati come redditi diversi.

Il **comma 8** chiarisce che **resta fermo il regime speciale previsto per i lavoratori sportivi impatriati** dall' articolo 16, commi 5-*quater* e 5-*quinqies*, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, i cui redditi percepiti concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50 per cento del loro ammontare. Con il [DPCM del 26 gennaio 2021](#) sono stati stabiliti i criteri e le modalità tecniche di versamento e di utilizzo del contributo necessario per aderire alla agevolazione. A tale proposito si segnala che il successivo **articolo 51** modifica il richiamato comma 5-*quater* stabilendo che la disciplina prevista in materia di regime speciale per lavoratori impatriati si applica non solo ai rapporti tra società e sportivi professionisti ma più in generale ai **rapporti di lavoro sportivo**.

Si ricorda che il vigente articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, stabilisce, tra l'altro, che per i rapporti tra società e sportivi professionisti i **redditi** di lavoro dipendente, i redditi assimilati e i redditi di lavoro autonomo concorrono alla formazione del reddito complessivo **limitatamente al 50 per cento del loro ammontare**. L'esercizio dell'opzione per il regime agevolato comporta il versamento di un contributo pari allo 0,5 per cento della base imponibile. Le entrate derivanti dal contributo di cui al primo periodo sono versate a un apposito capitolo dell'entrata del bilancio dello Stato per essere riassegnate a un apposito capitolo, da istituire nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze per il successivo trasferimento al bilancio autonomo della Presidenza del Consiglio dei ministri, per il potenziamento dei settori giovanili.

L'**articolo 51** introduce **norme transitorie** volte ad armonizzare la normativa di riferimento con le disposizioni del decreto legislativo.

Il **comma 1**, come modificato dall'art. 30, comma 7, D.L. 22 marzo 2021, n. 41, stabilisce che le norme introdotte dal decreto si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2022, ad esclusione di quelle di cui agli articoli 25, 26, 27, 28, 29, 30, 32, 33, 34, 35, 36, 37 che si applicano a decorrere dal 1° luglio 2022.

Il **comma 2, lettera a)**, modifica l'articolo 17, comma 1, lettera f), del Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917-Tuir, stabilendo che il regime di **tassazione separata** si applica alle **indennità percepite dai lavoratori subordinati sportivi al termine dell'attività sportiva** e non solo agli sportivi professionisti, come previsto a legislazione vigente. Tale intervento normativo è volto a coordinare la norma sopra citata del TUIR con il comma 1 dell'articolo 36, del decreto che stabilisce che **l'indennità di anzianità** erogata dal fondo gestito da rappresentanti delle società e degli sportivi al termine dell'attività sportiva (articolo 26, comma 4) è soggetta a **tassazione separata** agli effetti dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Il **comma 2 lettere b) e c)** modifica l'articolo 53 del Tuir, in materia di **redditi di lavoro autonomo**.

In particolare, la lettera b) stabilisce che sono da considerare **redditi di lavoro autonomo quelli derivanti dalle prestazioni sportive professionistiche non occasionali** oggetto di contratto di lavoro non subordinato come disciplinato dal decreto in esame (nuova lettera a) dell'articolo 53).

La lettera c) conseguentemente **sopprime il comma 3 del richiamato articolo 53** che stabilisce che per i redditi derivanti dalle prestazioni sportive oggetto di contratto di lavoro autonomo si applicano le disposizioni relative ai redditi indicati alla previgente lettera a), ovvero ai redditi derivanti dagli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica, dalla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, dalla partecipazione a collegi e commissioni e da altri rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

Sempre ai fini di coordinamento normativo delle norme in esame (in particolare dell'articolo 36, comma 8) con la disciplina vigente, il **comma 3** modifica l'articolo 16, comma 5-*quater*, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, stabilendo che la disciplina prevista in materia di regime speciale per lavoratori **impatriati si applica** non solo ai rapporti tra società e sportivi professionisti ma a tutti i **rapporti di lavoro sportivo**.

A tal proposito si ricorda che il citato comma 5-*quater* prevede che i redditi di lavoro dipendente, i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e i redditi di lavoro autonomo prodotti dagli sportivi professionisti in Italia **concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50 per cento del loro ammontare**.

