



**Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Padova**

Le novità sulle Associazioni Sportive Dilettantistiche

Inquadramento fiscale degli Enti sportivi e delle novità fiscali a seguito della Riforma dello sport

1 dicembre 2022



Il 28 febbraio 2021 sono stati emanati **cinque decreti legislativi** in attuazione della **Legge n. 86/2019** portante “**Deleghe al Governo e altre disposizioni in materia di ordinamento sportivo, di professioni sportive nonché di semplificazione.**”

Nello specifico, risultano emanati:

- **D. Lgs. 36/2021** (attuazione art. 5, riordino e riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici, nonché in materia di lavoro sportivo);
- D. Lgs. 37/2021 (attuazione art. 6, misure in materia di rapporti di rappresentanza degli atleti e delle società sportive e di accesso ed esercizio della professione di agente sportivo);
- D. Lgs. 38/2021 (attuazione art. 7, misure in materia di riordino e riforma delle norme di sicurezza per la costruzione e l'esercizio degli impianti sportivi e della normativa in materia di ammodernamento o costruzione di impianti sportivi);
- D. Lgs. 39/2021 (attuazione art. 8, semplificazione di adempimenti relativi agli organismi sportivi);
- D. Lgs. 40/2021 (attuazione art. 9, misure in materia di sicurezza nelle discipline sportive invernali).



Gli articoli del D.lgs. 36/2021 che si occupano delle disposizioni tributarie sono:

- **l'art. 12** che è collocato nel

TITOLO II - ENTI SPORTIVI DILETTANTISTICI E PROFESSIONISTICI

CAPO I - ASSOCIAZIONI E SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE

e

- **l'art. 36** che è collocato nel

TITOLO V - DISPOSIZIONI IN MATERIA DI LAVORO SPORTIVO

CAPO I - LAVORO SPORTIVO



Ritenuta d'acconto 4% sui contributi erogati

Sui contributi erogati dal CONI, dalle Federazioni Sportive Nazionali e dagli Enti di Promozione Sportiva riconosciuti dal CONI, alle ASD e SSD **non si applica la ritenuta del 4% a titolo di acconto di cui all'art. 28, c. 2, DPR 600/1973** (secondo il quale *<<Le regioni, le provincie, i comuni, gli altri enti pubblici e privati devono operare una ritenuta del quattro per cento a titolo di acconto delle imposte indicate nel comma precedente e con obbligo di rivalsa sull'ammontare dei contributi corrisposti ad imprese, esclusi quelli per l'acquisto di beni strumentali>>*).

Questa previsione era contenuta nell'art. 90, comma 4, L. 289/2002. Questo comma è stato abrogato e tale previsione è ora contenuta nell'art. 12, comma 1, D.lgs. 36/2021.



Imposta di registro

Gli atti costitutivi e di trasformazione delle ASD e SSD sono soggetti all'imposta di registro in misura fissa.

Questa previsione era contenuta nell'art. 90, comma 5, L. 289/2002. Questo comma è stato abrogato e tale previsione è ora contenuta nell'art. 12, comma 2, D.lgs. 36/2021.



Spese di pubblicità (1/2)

Il corrispettivo in denaro o in natura erogato in favore di ASD e SSD costituisce per il soggetto erogante – **fino ad un importo annuo complessivamente non superiore a **200.000 €** - spesa di pubblicità, volta alla promozione dell'immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario, ai sensi dell'art. 108, comma 1, TUIR.**

Questa previsione era contenuta nell'art. 90, comma 8, L. 289/2002. Questo comma è stato abrogato e tale previsione è ora contenuta nell'art. 12, comma 3, D.lgs. 36/2021.



Spese di pubblicità (2/2)

Le spese di sponsorizzazione sono assistite da una **PRESUNZIONE LEGALE ASSOLUTA** circa la loro natura di spese di pubblicità deducibili a condizione che:

- 1) Il soggetto sponsorizzato sia una compagine sportiva dilettantistica;
- 2) Il soggetto sponsorizzato abbia posto in essere una specifica attività promozionale;
- 3) Sia rispettato il limite quantitativo di spesa;
- 4) La sponsorizzazione miri a promuovere l'immagine e i prodotti dello *sponsor*.

I concetti di inerenza e congruità non sono richiesti per l'applicazione della norma agevolativa (cfr. Cass. Ord. 20560 del 24.5.2022).



La compatibilità tra Sport e Terzo Settore (1/9)

Ai sensi dell'art. 6 del D. Lgs. 36/2021 gli enti sportivi dilettantistici possono assumere una delle seguenti forme giuridiche:

- a) associazione sportiva priva di personalità giuridica disciplinata dagli articoli 36 e seguenti del codice civile;
- b) associazione sportiva con personalità giuridica di diritto privato;
- c) società di capitali e cooperative di cui al libro V, Titoli V e VI, del codice civile;
- c-bis) **enti del terzo settore** costituiti ai sensi del D.Lgs. 117/2017 **iscritti al RUNTS** e che esercitano, come attività di interesse generale, l'organizzazione e la gestione di attività sportive dilettantistiche **e sono iscritti al Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche (RNASD)**



La compatibilità tra Sport e Terzo Settore (2/9)

L'introduzione degli ETS (lett. c-bis) indica la **perfetta compatibilità** - per questi soggetti - **di svolgere attività sportiva dilettantistica, con la doppia iscrizione nei due registri RUNTS e RNASD.**

Pur non essendo espressamente pensato per gli enti sportivi dilettantistici, il D.lgs. 117/2017 (Codice del Terzo Settore), all'art. 5, comma 1, ha previsto **tra le attività di interesse generale che un ETS possa svolgere**, in forma esclusiva o prevalente, anche **l'organizzazione e la gestione di attività sportive dilettantistiche**, lasciando, di fatto, aperta la possibilità anche per gli enti iscritti al RUNTS di praticare attività sportive e motorie in genere.



La compatibilità tra Sport e Terzo Settore (3/9)

L'iscrizione al RUNTS non è obbligatoria: rappresenta una possibilità che viene riconosciuta anche agli enti sportivi.

Le ASD e SSD che **non entreranno** nel Terzo settore potranno continuare ad applicare la Legge 398/1991 e le agevolazioni previste dall'art.148, comma 3, del TUIR, nonché dell'art.4, comma 4, del DPR 633/1972, mantenendo al momento inalterato il loro comportamento tributario ai fini delle imposte dirette ed indirette.

Inoltre, anche per le ASD e SSD che decidessero di **entrare nel Terzo settore**, le disposizioni fiscali del titolo X del Codice del Terzo Settore (e dell'art.18 del DLgs. 112/2017 per le imprese sociali) sono ancora sospese, non essendo ancora pervenuta l'autorizzazione della Commissione Europea prevista dall'art. 104, comma 2, D.lgs. 117/2017 (secondo cui <<Le disposizioni del titolo X, (...), si applicano agli enti iscritti nel Registro unico nazionale del Terzo settore a decorrere dal periodo di imposta successivo all'autorizzazione della Commissione europea>>).



La compatibilità tra Sport e Terzo Settore (4/9)

Attualmente gli enti che sono intenzionati ad acquisire lo status di “**ente sportivo dilettantistico**”, al fine di fruire delle agevolazioni fiscali e semplificazioni amministrative e contabili ad essi riservate, devono:

- presentare uno statuto conforme all'art. 90, commi 17-18 della Legge n. 289/2002, all'art. 148, comma 8 del T.U.I.R. e all'art. 4, comma 7 del D.P.R. n. 633/1972;
- Risultare affiliati ad almeno una FSN/EPS/DSA e iscritti annualmente nel Registro delle associazioni e società sportive tenuto dal CONI (sostituito con il Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche tenuto dal Dipartimento per lo sport)



La compatibilità tra Sport e Terzo Settore (5/9)

Per conseguenza, a questa iscrizione si dovrà sommare, qualora l'ente voglia far parte del Terzo settore, anche l'iscrizione nel RUNTS.



Quindi c'è piena compatibilità tra Sport e Terzo settore, con prevalenza del secondo: come specificato dall'art. 6, comma 2, del D.Lgs. n. 36/2021, la scelta di iscriversi al RUNTS da parte dell'ente sportivo comporterà l'impossibilità per l'ente di applicare la nuova disciplina contenuta in tale decreto per la parte incompatibile con le disposizioni di cui al D.Lgs. n. 117/2017 e D.Lgs. n. 112/2017 (per le imprese sociali).



La compatibilità tra Sport e Terzo Settore (6/9)

Relativamente ai requisiti statutari...

Per le ASD e le SSD che assumano anche la veste di ETS, il requisito statutario **dell'esercizio in via principale dell'attività sportiva dilettantistica** non è richiesto per espressa previsione dell'art. 7, comma 1-bis, D.lgs. 36/2021.

Come si legge nella relazione illustrativa al Decreto correttivo (d.lgs. 163/2022), la ratio è quella di evitare che lo svolgimento di altre attività di interesse generale possa essere impedito se svolto contemporaneamente a quella sportiva a causa della necessità di inserire nello statuto l'attività sportiva come attività principale.



La compatibilità tra Sport e Terzo Settore (7/9)

Le associazioni sportive dilettantistiche che non entreranno nel Terzo Settore:

- continueranno a beneficiare delle agevolazioni fiscali previste dall'**art. 148 TUIR** (decommercializzazione di talune attività di prestazione di servizi) e dell'**art. 4, comma 4, DPR 633/1972** (non imponibilità delle attività istituzionali) e dovranno continuare a rispettare le clausole statutarie obbligatorie ai sensi del comma 8 dello stesso articolo 148;
- potranno continuare ad applicare anche il regime forfettario disciplinato dalla **Legge n. 398/1991** con tutti i conosciuti benefici e semplificazioni in ambito IVA e imposte dirette (il reddito imponibile è determinato applicando all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività del 3%, con l'aggiunta delle plusvalenze patrimoniali. Il limite dei proventi commerciali conseguibili nell'esercizio è fissato a 400.000 €. Applicazione dell'art. 74, comma 6, DPR 633/1972: per le attività commerciali connesse agli scopi istituzionali è prevista la determinazione dell'IVA da versare all'Erario in misura pari al 50% dell'imposta relativa alle operazioni imponibili)



La compatibilità tra Sport e Terzo Settore (8/9)

Per le associazioni sportive dilettantistiche che entreranno nel Terzo Settore:

la qualifica più conveniente è quella di APS. Infatti, in questo caso, pur non potendo più applicare la Legge 398/1991 per espressa previsione normativa, continueranno a beneficiare della defiscalizzazione dei corrispettivi specifici pagati dagli iscritti, dagli associati e dai loro familiari conviventi, nonché dai tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali, quali federazioni sportive ed enti di promozione sportiva, **ai sensi di quanto previsto dell'art.85, comma 1, del DLgs. 117/2017.** Potranno inoltre, in relazione alle eventuali attività commerciali svolte, applicare il regime forfetario previsto dall'art.86 del DLgs. 117/2017, fino al limite di 130.000 € annui.



La compatibilità tra Sport e Terzo Settore (9/9)

Le società sportive dilettantistiche che entreranno nel Terzo Settore:

potranno assumere soltanto la veste di **impresa sociale** ex DLgs. 112/2017 (non più applicazione della 398 ma agevolazioni introdotte dall'art.18 del DLgs. 112/2017).



La distribuzione di utili nelle SSD

Le SSD che vorranno distribuire utili di cui all'art. 8, comma 3, D.lgs. 36/2021 dovranno inserire tale clausola nello statuto. Ciò comporta un cambiamento nella natura fiscale della SSD poiché diventerà SOCIETA' DI CAPITALE SPORTIVA CON SCOPO DI LUCRO (anche se parziale perché $< 50\%$) e questo collide con l'art. 148, comma 8, TUIR che prevede, per l'applicazione della decommercializzazione delle attività istituzionali, che tra le clausole statutarie ci sia la totale assenza dello scopo di lucro e la totale indistribuibilità di utili e avanzi di gestione.

Per conseguenza, tale nuova previsione di cui all'art. 8, comma 3, D.lgs. 36/2021 non permette di applicare l'art. 148 TUIR e nemmeno la 398/1991 e l'art. 90 L.289/2002.