

Le novità fiscali della riforma dello Sport

LAVORO SPORTIVO E ENTI SPORTIVI DILETTANTISTICI A PARTIRE DAL 1° LUGLIO 2023

Roma, 30 maggio 2023

Indice

- Il rapporto tra Sport e Terzo settore alla luce del correttivo
- La fiscalità degli enti sportivi dilettantistici
- Inquadramento fiscale delle attività di sponsorizzazione
- La fiscalità degli enti con doppia qualifica (Sport e Terzo settore)
- La disciplina fiscale del lavoro sportivo
- La figura del volontario: raffronto con la disciplina del Terzo settore
- Bonus fiscali: confronto tra social bonus e sport bonus



Gli enti sportivi e le due Riforme

Gli enti *non profit* che svolgono attività sportiva dilettantistica sono oggi interessati dall'avvento di due Riforme:

- la **riforma del Terzo settore**, avviata con legge delega n. 106/2016 e che ha trovato attuazione con l'emanazione, tra gli altri, del D.lgs. 117/2017 (Codice del Terzo settore) e l'operatività del nuovo **Registro unico nazionale del Terzo settore** (a decorrere da novembre 2021);
- la **riforma dello Sport**, avviata con legge delega n. 86/2019, e che è stata oggetto di diversi rinvii e proroghe legislative. In particolare, l'ultimo intervento legislativo ha previsto – con esclusivo riferimento ad alcune disposizioni del D.lgs. 36/2021 in tema di riforma degli enti sportivi e del lavoro sportivo – il rinvio al 1° luglio 2023 dell'entrata in vigore del citato decreto (ad opera del c.d. **Milleproroghe 2023**, Dl 29 dicembre 2022 n. 198). Le disposizioni in questione, già oggetto di precedenti rinvii, sarebbero altrimenti entrate in vigore a partire dallo scorso 1° gennaio.



DECRETO LEGISLATIVO	ARGOMENTO	ENTRATA IN VIGORE
36/2021	Riordino e riforma disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici , nonché lavoro sportivo	1 luglio 2023
	Eccezioni:	
	Artt. 10 (riconoscimento a fini sportivi), 39 (fondo per il passaggio al professionismo e l'estensione delle tutele sul lavoro negli sport femminili), 40 (promozione della parità di genere) e al Titolo VI (artt. 43-50, pari opportunità per le persone con disabilità nell'accesso ai gruppi sportivi militari e dei corpi civili dello Stato)	1 gennaio 2022
	Art. 31: Vincolo sportivo solo per tesseramenti che costituiscono rinnovo in continuità	31 dicembre 2023
37/2021	Attuazione dell'articolo 6 della legge 8 agosto 2019, n. 86, recante misure in materia di rapporti di rappresentanza degli atleti e delle società sportive e di accesso ed esercizio della professione di agente sportivo .	1 gennaio 2023



DECRETO LEGISLATIVO	ARGOMENTO	ENTRATA IN VIGORE
38/2021	Attuazione dell'articolo 7 della legge 8 agosto 2019, n. 86, recante 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.	1 gennaio 2023
39/2021	Attuazione dell'articolo 8 della legge 8 agosto 2019, n. 86, recante semplificazione di adempimenti relativi agli organismi sportivi .	31 agosto 2022
40/2021	Attuazione dell'articolo 9 della legge 8 agosto 2019, n. 86, recante misure in materia di sicurezza nelle discipline sportive invernali .	1 gennaio 2022





Il rapporto tra Sport e Terzo settore alla luce del correttivo



Sport e Terzo settore: le novità della riforma Sport

I decreti di riforma dello Sport – attuativi della Legge delega 86/2019 – **sugellano**, per la prima volta, **il rapporto tra Sport e Terzo settore e confermano la possibilità per le ASD e SSD di assumere anche la qualifica di ente del Terzo settore** (cfr. art. 6 Dlgs 36/2021).

Una previsione che sconfessa uno dei maggiori equivoci legati al mondo dilettantistico e che costituisce frutto del recepimento legislativo degli orientamenti formati dalla prassi. Già l'Agenzia delle Entrate aveva infatti espressamente previsto che gli enti sportivi potessero entrare nel Terzo settore (cfr. Circ. 18/E/2018).

Peraltro, il **decreto correttivo al D.lgs. 36/2021**, approvato in via definitiva dal Consiglio dei Ministri lo scorso 28 settembre, **conferma** non solo **la validità della doppia iscrizione nel Registro sportivo e del RUNTS** ma ne regola anche gli effetti.



Sport e Terzo settore: le novità della riforma Sport

In particolare, stando alle novità recate dal decreto correttivo 163/2022 al Dlgs 36/2021, si ammette espressamente la possibilità che assumano la qualifica di enti sportivi dilettantistici anche gli **enti del Terzo settore di cui all'art. 4 del CTS**.

Ciò in quanto «con questi interventi il decreto correttivo rende compatibile la riforma dello sport con quella del Terzo settore, consentendo agli enti del Terzo settore, che manterranno le loro caratteristiche, di poter svolgere come attività di interesse generale quella sportiva dilettantistica, applicando solo per quest'ultima la disciplina prevista dalla riforma dello sport» (Relazione di accompagnamento al decreto correttivo del d.lgs. 36/2021).



Sport e Terzo settore: le novità della riforma Sport

In base a tale formulazione, potrebbero dunque rientrare per la prima volta tra gli enti sportivi dilettantistici anche quelli costituiti in forma di fondazione a condizione che siano anche ETS.

La qualifica di ETS **non** costituisce tuttavia una forma giuridica al pari di quella associativa o societaria: rappresenta piuttosto una qualifica che spetta ai soli iscritti nel RUNTS.

Sul punto occorrerà attendere ulteriori interventi di coordinamento, posto che questo ampliamento soggettivo non trova riscontro con il resto della disciplina ivi contenuta.



Sport e Terzo settore: le novità della riforma Sport

Inoltre, il richiamo alla qualifica di ETS nel novero delle forme giuridiche che possono assumere la veste di «ente sportivo dilettantistico» è improprio e andrà chiarito.

Ciò in quanto:

- da un lato, si amplia **automaticamente la platea degli enti sportivi dilettantistici** ricomprendendo per la prima volta anche enti di carattere privato costituiti in forme giuridiche diverse rispetto alle associazioni e società (es. fondazioni ETS);
- dall'altro è evidente l'intento del legislatore di valorizzare il ruolo del Terzo settore, **ampliando ai soli enti dotati della qualifica di ETS** la possibilità di accedere anche nel sistema sportivo e cumulare i benefici derivanti dalla doppia qualifica



Sport e Terzo settore: le novità della riforma Sport

Attualmente i difetti di coordinamento deriverebbero dalla circostanza che **l'intero impianto contenuto sia nel decreto legislativo 36/21**, in materia di enti sportivi dilettantistici, **sia nel decreto legislativo 39/2021**, istitutivo del nuovo Registro nazionale attività sportive dilettantistiche, sembrerebbe **riservare l'applicazione della normativa solamente agli enti costituiti nella forma giuridica di associazione o società**.

Un'impostazione che rappresenterebbe, a tutti gli effetti, retaggio dell'impianto previsto ante riforma dalla L. 289/2002.



Sport e Terzo settore: le novità della riforma Sport

In particolare, stando all'attuale formulazione:

- **l'articolo 10 del citato decreto legislativo n. 36 del 2021** limita il riconoscimento ai fini sportivi (e di conseguenza la possibilità di iscrizione nel Registro e la certificazione della effettiva natura dilettantistica) ai soli enti costituiti in forma di associazioni e società sportive dilettantistiche affiliati a Federazioni Sportive Nazionali (FSN), Discipline Sportive Associate (DSA) e Enti di Promozione Sportiva (EPS) riconosciuti dal CONI;
- **il decreto legislativo n. 39 del 2021**, istitutivo del Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche, **non** consentirebbe ad organismi che assumono una forma giuridica diversa da quelle sopra richiamate delle associazioni e società (ad es. Fondazioni) di poter richiedere né il riconoscimento a fini sportivi né di iscriversi nel citato registro.



Sport e Terzo settore: le novità della riforma Sport

Viene inoltre specificato che per gli enti con la doppia qualifica (es. ASD e Ets), la disciplina contenuta nella Riforma dello sport trova applicazione **solo con riferimento all'attività sportiva dilettantistica**.

In base a quest'impostazione, dunque, tutte le attività diverse da quelle riconosciute dal CONI non si qualificerebbero come secondarie e strumentali ai sensi dell'art. 9 del D.lgs. n. 36/21, bensì come attività di interesse generale nella misura in cui siano riconducibili ai settori di interesse generale di cui all'art. 5, comma 1 del Cts.

Esempio

Ove l'ASD/ETS svolta attività di pilates o yoga o altre attività non ricomprese tra le discipline sportive riconosciute dal CONI, le attività sportive in parola non saranno soggette ai limiti di secondarietà di cui all'art. 9 del D.lgs. n. 36/21 ma potranno essere svolte, nell'ambito della disciplina del Terzo settore, anche in via principale come attività di interesse generale (di cui all'art. 5, comma 1, lett. t) del Codice del Terzo settore).



Sport e Terzo settore: le attività diverse

Discorso diverso invece per gli enti sportivi privi della doppia iscrizione (i.e. di Asd e Ets), e quindi per gli enti che scelgono di restare iscritti nel solo Registro previsto ai fini sportivi.

In questo caso, le regole previste in base alle novità recate nel decreto correttivo 163/2022 al D.lgs. n. 36/2021 sembrano più rigide. In particolare, l'unica attività istituzionale che gli enti, iscritti nel solo Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche, sono tenuti a svolgere in via stabile e principale è quella sportiva riconosciuta dal CONI.

Attenzione, tuttavia, perché tutte quelle che sono escluse dalle attività riconosciute **andranno computate tra quelle secondarie e strumentali e potranno essere svolte solo entro determinati limiti e secondo criteri che saranno indicati con apposito decreto** (art. 9, comma 2 D.lgs. n. 36/2021). Pensiamo alle tante realtà sportive che, oltre alle discipline riconosciute dal CONI, svolgono anche ulteriori attività di carattere culturale o di promozione dello sport come inclusione sociale. In quest'ipotesi, ove non siano rispettati i limiti di secondarietà e strumentalità, il rischio è quello della cancellazione dal Registro sportivo.



Sport e Terzo settore: le attività diverse

Dal 1 luglio prossimo, si registrerà per la prima volta un **disallineamento normativo** tra l'inquadramento civilistico e quello fiscale delle entrate c.d. diverse, secondarie e strumentali, rispetto a quelle sportive.

- Il limite civilistico alla possibilità di ricevere entrate secondarie e strumentali rispetto a quelle istituzionali sportive **andrà coordinato con quello preesistente nella disciplina fiscale** che tuttavia non è perfettamente sovrapponibile al primo.
- Dal punto di vista tributario, sarà possibile accedere al regime di tassazione forfettaria IRES e IVA di cui alla L. 398/1991 per tali attività **solo se "connesse" a quelle sportive** riconosciute nell'elenco CONI.

Dunque mentre per le attività secondarie dal punto di vista civilistico non è richiesta alcuna specifica "connessione", discorso diverso si impone dal punto di vista fiscale. Sarebbe in tal caso preferibile procedere ad un allineamento in tal senso, tenuto conto che la disciplina del Terzo settore ha previsto una coincidenza tra l'inquadramento civilistico e quello fiscale legato alle attività secondarie e strumentali rispetto a quelle principali.



Le sponsorizzazioni nella riforma dello Sport

In base alle novità della riforma dello Sport, come modificato col decreto correttivo 163/2022, si è previsto che i **proventi derivanti dallo svolgimento di attività di sponsorizzazione non** rilevino ai **fini del computo (civilistico) delle entrate diverse**.

Si tratta di un'opportunità rilevante per gli enti sportivi per i quali le entrate derivanti da attività di sponsorizzazione costituiscono uno dei principali canali di approvvigionamento delle risorse economiche. Tale previsione dovrà, in ogni caso, essere coordinata con le ulteriori disposizioni previste per i sodalizi sportivi, per i quali i proventi da sponsorizzazione continueranno a fruire delle agevolazioni fiscali (di cui alla L. n. 398/1991) limitatamente entro il plafond di ricavi annuo pari a 400mila euro.

Si rileva peraltro la necessità di coordinare la disposizione di cui all'art. 9 del D.lgs. n. 36 del 2021 con quella recata dal CTS ove le entrate derivanti dallo svolgimento di attività di sponsorizzazione rilevano ai fini del computo dei limiti delle attività diverse ma **non assumono rilevanza ai fini fiscali**, vale a dire ai fini della qualificazione dell'ente come commerciale o non commerciale.



Sport e Terzo settore: le novità della riforma Sport

La **prevalenza delle disposizioni del Codice del Terzo settore** rispetto a quelle dello Sport trova conferma anche in altre previsioni contenute nel decreto correttivo al D.lgs. n. 36/2021.

In particolare, stando alle ultime recate nel correttivo, si stabilisce che, in caso di doppia qualifica, le norme del Capo I del Dlgs 36 – relative, ad esempio, ai **requisiti statutarî, attività e assenza di scopo di lucro** – trovano applicazione solo nei limiti di compatibilità col Cts.

Con la conseguenza che, in caso di contrasto, prevarrebbero sempre quelle del Terzo settore.



Compatibilità tra Sport e Terzo settore: i Registri

Una delle conseguenze derivanti dall'acclarata possibilità per gli enti sportivi di assumere la doppia qualifica (Sport e Terzo settore) è quella di iscriversi in entrambi i registri.

La pacifica convivenza delle ASD/SSD nei due registri (quello ai fini sportivi e il Registro unico del Terzo settore) e la possibilità per gli enti di dotarsi al contempo delle qualifiche di ASD e ETS costituisce, del resto, un convincimento che si basa sulle diverse finalità a cui assolvono i registri medesimi.

Mentre l'accesso al Registro oggi istituito presso il Dipartimento sport assume rilievo ai fini sportivi, il Runts certifica «l'appartenenza» dell'ente al Terzo settore e ha valenza costitutiva ai fini della fruizione dei benefici previsti dal Codice del Terzo settore.

A livello fiscale, l'assunzione della qualifica di APS del Terzo settore da parte delle ASD consentirà **l'accesso ai regimi fiscali forfetari ad essi specificatamente riservati nel CTS**, oltreché alle **agevolazioni fiscali previste per la generalità degli ETS**.



Compatibilità tra Sport e Terzo settore: il nuovo Registro nazionale presso Dipartimento Sport

In tema di Registri, si segnala che con l'efficacia del Decreto legislativo n. 39/2021 – **a decorrere dal 31 agosto scorso** – ha preso avvio il nuovo **Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche**, istituito presso il Dipartimento per lo Sport della Presidenza del Consiglio dei Ministri.

Si tratta di un nuovo Registro, gestito da Sport e Salute S.p.A. con modalità completamente telematiche, che ha assorbito e sostituito il Registro del CONI divenendo l'unico sistema pubblicitario oggi esistente ai fini della certificazione della natura "dilettantistica" delle associazioni e società sportive **per tutti gli effetti (fiscali e non) che l'ordinamento giuridico ricollega a tale qualifica** (cfr. art. 12 Dlgs 39/2021).



Compatibilità tra Sport e Terzo settore: il nuovo Registro nazionale presso Dipartimento Sport

In base alle previsioni del citato D.lgs. n. 39/2021, sono iscritte nel nuovo Registro **le associazioni e società sportive dilettantistiche** che svolgono attività sportiva, compresa l'attività didattica e formativa, operanti nell'ambito di una Federazione sportiva nazionale, Disciplina sportiva associata o di un Ente di promozione sportiva riconosciuti dal CONI.

Sono iscritti in una sezione speciale le associazioni e le società sportive riconosciute dal Comitato Italiano Paralimpico (CIP).



Compatibilità tra Sport e Terzo settore: RUNTS e Registro nazionale attività sportive

Va tuttavia considerato che, ad oggi, **non** sono previsti specifici canali di interscambio dei dati e informazioni degli enti tra i vari Uffici competenti a gestire gli elenchi.

L'unica indicazione che possiamo rintracciare sul punto è fornita nel Regolamento del Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche ove in due disposizioni si pone il tema relativo all'interconnessione dei dati presenti nell'elenco:

Due sono, in particolare, le disposizioni rilevanti sul punto:

- l'art. 4, comma 2 del Regolamento, rubricato "Struttura del Registro", ove si precisa che **l'accesso alla "sezione riservata" contenente i dati relativi agli enti sportivi dilettantistici è consentito non solo al Dipartimento per lo Sport e a Sport e Salute S.p.A., ma altresì all'Agenzia delle entrate, all'INPS e al Ministero del lavoro e politiche sociali** per il perseguimento delle loro finalità istituzionali;
- l'art. 6, comma 12 del Regolamento, rubricato "Modalità di iscrizione", ove si prevede che **l'elenco aggiornato degli enti sportivi dilettantistici è trasmesso annualmente al Ministero dell'Economia e Finanze e Agenzia delle Entrate.**



La fiscalità degli enti sportivi dilettantistici



Fiscalità degli enti sportivi dilettantistici

La riforma dello Sport **non** si propone il riordino dei sistemi di tassazione degli enti sportivi dilettantistici.

A differenza del Terzo settore, il legislatore non ha individuato una disciplina specifica e organica per queste realtà: non è stato definito un peculiare trattamento fiscale riservato per coloro che operano nel settore sportivo con opportune differenziazioni legate alla natura commerciale (rectius economica) dell'ente e adeguate specificità che tengano conto sia delle modalità in cui è svolta l'attività sia delle tipologie di entrate prodotte dall'ente.



Fiscalità degli enti sportivi dilettantistici

La riforma dello Sport **non** si propone il riordino dei sistemi di tassazione degli enti sportivi dilettantistici.

A differenza del Terzo settore, il legislatore non ha individuato una disciplina ad hoc: non è stato definito un peculiare trattamento fiscale riservato per coloro che operano nel settore sportivo con opportune differenziazioni legate alla natura commerciale dell'ente e adeguate specificità che tengano conto sia delle modalità in cui è svolta l'attività sia delle tipologie di entrate prodotte dall'ente.

Le uniche disposizioni tributarie previste dalla riforma per gli enti sportivi dilettantistici sono quelle recate agli artt. 12 e 36 del D.lgs. n. 36/2021 che tuttavia si limitano:

- a **confermare** l'applicazione del regime di decommercializzazione sui corrispettivi specifici di cui all'art. 148, comma 3 del TUIR (art. 36, comma 3 del D.lgs. n. 36/2021);
- riprendono il contenuto di misure agevolative **già previste** dal sistema normativo previgente di cui alla L. n. 298/2002.



Fiscalità degli enti sportivi dilettantistici

In particolare, si prevede:

- un'ipotesi di **disapplicazione della ritenuta del 4% a titolo di acconto su contributi** erogati dal CONI, dalle Federazioni Sportive Nazionali e dagli Enti di Promozione Sportiva alle ASD e SSD (riprende art. 90, comma 4 L. 289/2002);
- regime di **deducibilità ex lege delle entrate derivanti sponsorizzazioni**, di importo inferiore a 200.000,00 euro, da ASD, SSD, fondazioni costituite da istituzioni scolastiche e associazioni sportive scolastiche (riprende art. 90, comma 8 L. 289/2002);
- applicazione dell'**imposta di registro in misura fissa** per atti costitutivi e di trasformazione di ASD/SSD, FSN, DSA e EPS (riprende art. 90, comma 5 L. 289/2002). Quest'ultima ipotesi è formulata in via più restrittiva rispetto a quanto previsto per gli ETS, per i quali scatta l'applicazione dell'imposta di registro e ipo-catastale in misura fissa non solo per gli atto costitutivi e quelli di trasformazione, ma anche per gli atti «*di modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione poste in essere da un ente del Terzo settore*» (art. 82, comma 3 del CTS).



Fiscalità degli enti sportivi dilettantistici

Va peraltro considerato che all'obbligo di adeguamento statutario previsto per gli enti sportivi alle norme disposizioni, che entreranno in vigore il 1 luglio 2023, **non si è accompagnato un regime di semplificazione e agevolazione anche sotto il profilo fiscale** per gli enti che abbiano già la qualifica di ASD/SSD.

Sul punto si richiama quanto invece previsto dal CTS per favorire gli enti dotati della qualifica di ETS in via transitoria (i.e. ODV, APS e Onlus) nell'opera di adeguamento alla nuova normativa, vale a dire:

- a livello civilistico, la possibilità di approvare, dal 3 agosto 2017 fino al 31 dicembre 2023, le modifiche di mero adeguamento alle disposizioni inderogabili di cui al CTS con le maggioranze semplificate dell'assemblea ordinaria, anziché con i quorum rafforzati di quella straordinaria;
- a livello fiscale, la possibilità di beneficiare del regime di esenzione ai fini dell'imposta di registro per le modifiche statutarie di mero adeguamento alla normativa del CTS (art. 82, comma 3 CTS).



Inquadramento degli enti sportivi a livello fiscale: quadro attuale

In via generale, a livello fiscale, gli enti sportivi allo stato attuale possono applicare:

- le **regole “generalì” previste per gli enti non commerciali** (artt. 143 e ss. TUIR, tranne che l’art. 149 TUIR relativo alla perdita della qualifica di ente non commerciale che non si applica alle associazioni sportive dilettantistiche);
- il **regime di decommercializzazione** di cui all’art. 148 del TUIR previsto per le associazioni;
- il regime **forfetario di determinazione del reddito ai fini IRES e IVA di cui alla L. n. 398/1991**;
- Le agevolazioni di cui all’art. 25 L. 133/1999 in merito all’esclusione di alcuni proventi dal reddito imponibile;
- ove intendano iscriversi nel RUNTS, le disposizioni previste dagli artt. 79 e ss. del CTS, che saranno operative a decorrere dal periodo d’imposta successivo a quello dell’autorizzazione della Commissione europea sui nuovi regimi fiscali del CTS.



Il regime di decommercializzazione (art. 148, comma 3 TUIR)

Ai sensi dell'art. 148, comma 3 TUIR, è previsto un regime agevolativo in favore di particolari categorie di enti non commerciali associativi, ivi comprese le associazioni sportive dilettantistiche, consistente nella **decommercializzazione, ai fini IRES, delle attività rese in diretta attuazione degli scopi istituzionali, verso il pagamento di corrispettivi specifici, nei confronti di determinati soggetti.**

In altri termini, si tratta, ad esempio, delle quote di partecipazione ai corsi sportivi gestiti dall'associazione che avrebbero, ai sensi del precedente comma 2, natura di **corrispettivi "strutturalmente commerciali" ma che vengono de-commercializzati, cioè esclusi da imposizione sia diretta che ai fini IVA** (art. 4, comma 4 decreto IVA), ove rispettino i requisiti previsti dalla normativa tributaria.



Il regime di decommercializzazione (art. 148, comma 3 TUIR)

Ai fini dell'accesso a tale regime di decommercializzazione, la normativa richiede precisi requisiti, ossia che:

- le attività agevolate siano effettuate da ASD o SSD;
- le cessioni di beni e le prestazioni di servizi siano rese in favore degli iscritti, associati o partecipanti ovvero di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali;
- le stesse attività siano effettuate "in diretta attuazione degli scopi istituzionali", ponendosi quindi direttamente come naturale completamento dell'attività sportiva.

Per effetto di tale ultima condizione, sono quindi escluse dalla decommercializzazione (cfr. Circ. 18/E/2018):

- le prestazioni relative al bagno turco e all'idromassaggio;
- L'attività di somministrazione di alimenti o bevande resa in locali interni all'associazione o società sportiva dilettantistica (i proventi di tale attività potranno eventualmente, in alternativa alla tassazione secondo le regole generali, essere assoggettati ad imposizione secondo il regime forfetario della L. 398/91).



Il regime di decommercializzazione (art. 148, comma 3 TUIR): condizioni

Per fruire del regime agevolativo di cui all'art. 148 co. 3 del TUIR, le ASD e SSD sono tenute a:

- integrare le clausole statutarie stabilite dall'art. 90, comma 18 L. n. 289/2002 con quelle di cui all'art. 148, comma 8 del TUIR;
- presentare il modello EAS all'Agenzia delle Entrate.

In merito al modello EAS vale peraltro la pena precisare che, con l'istituzione del RUNTS, gli ETS regolarmente iscritti al RUNTS saranno dispensati dalla presentazione del modello (ai sensi dell'art. 94, comma 4 del CTS).



Il regime di decommercializzazione (art. 148, comma 3 TUIR) e la riforma del Terzo settore

Come noto, la riforma del Terzo settore interviene sull'efficacia operativa di alcuni dei regimi fiscali attualmente applicabili agli enti. In particolare, le associazioni senza fini di lucro (ivi incluse ASD e SSD) che assumeranno la qualifica di ETS non potranno più essere destinatarie della previsione di decommercializzazione prevista dall'art. 148 co. 3 del TUIR.

Ciò in quanto l'art. 89, comma 1, lett. a) del CTS prevede un'ipotesi di disapplicazione (non abrogazione) per gli enti che decideranno di iscriversi nel RUNTS e assumere la qualifica di ETS.

A regime, l'agevolazione sarà operativa solo *«Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, sportive dilettantistiche, 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 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 regime di decommercializzazione (art. 148, comma 3 TUIR) e la riforma del Terzo settore

Nella sostanza, **solo le associazioni e le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro che non assumeranno la qualifica di ETS potranno continuare ad avvalersi di tale previsione di decommercializzazione** (cfr. Circ. 18/E/2018).

Resta tuttavia ferma la previsione di un regime analogo per gli enti iscritti nel Registro unico nazionale come associazioni di promozione sociale (APS).

La veste di APS consentirebbe, infatti, agli enti di avvalersi di una analoga misura agevolativa prevista all'art. 85 del CTS, potendo le stesse fruire della misura analoga rispetto alle entrate derivanti dagli associati nello svolgimento delle attività rese in conformità delle finalità istituzionali a fronte di corrispettivi specifici.



Il regime di cui all'art. 148, comma 3 TUIR e CTS: «gli iscritti e tesserati»

Sul punto, si segnala che, in base alle novità recate dal decreto c.d. Semplificazioni fiscali, si sono introdotte delle modifiche che hanno chiarito la portata dell'agevolazione di cui all'art. 85 del CTS (DI 73/2022).

In particolare, è stato esteso il **regime di decommercializzazione** previsto per le APS anche alle entrate di natura corrispettiva provenienti dagli iscritti e dai tesserati.

La modifica va a **colmare la lacuna normativa derivante dal testo originario dell'articolo 85** del CTS, consentendo così di superare il disallineamento con l'analogo regime di cui all'articolo 148, comma 3 Tuir che rappresenta oggi una delle principali agevolazioni fiscali applicate dagli enti associativi sportivi.



Il regime di cui all'art. 148, comma 3 TUIR e CTS: «gli iscritti e tesserati»

Si pensi alle quote supplementari versate per le attività in attuazione degli scopi istituzionali quali, ad esempio, la partecipazione a corsi sportivi.

Una volta intervenuta l'autorizzazione della Commissione Ue sui nuovi regimi fiscali del CTS, l'agevolazione prevista dall'articolo 148, comma 3, del Tuir verrà disapplicata per tutti gli enti del Terzo settore. Questi ultimi, ove **assumano la veste di Aps** potranno in ogni caso accedere a quella dell'articolo 85 del Cts che ora, con le ultime modifiche, si allinea in pieno con il trattamento fiscale previsto dal TUIR.



Il regime forfetario ai fini IRES e IVA delle ASD e SSD

Accanto al regime di cui all'art. 148, comma 3 del TUIR, le Associazioni e Società sportive dilettantistiche (ASD e SSD) possono attualmente beneficiare del regime fiscale agevolativo recato dalla Legge n. 398 del 1991, che prevede modalità di determinazione forfetaria del:

- reddito imponibile (regime IRES);
- IVA;

nonché prevede semplificazioni in tema di adempimenti contabili, certificazione dei corrispettivi e dichiarativi.

Si tratta, nella sostanza, di un **regime agevolativo che si applica sui proventi delle attività commerciali connesse alle attività istituzionali svolte dagli enti.**



Le possibili scelte delle ASD: la doppia iscrizione

Prima di esaminare i profili oggettivi del regime di cui alla L. 398/91, vale anzitutto la pena evidenziare che lo stesso trova attualmente applicazione:

- agli enti dotati della qualifica di ASD e SSD ai sensi dell'art. 1 della L. 398/1991;
- alla generalità delle associazioni senza fini di lucro e alle associazioni pro-loco (per effetto del rinvio di cui all'art. 9-bis del DL 417/1991).
- alle associazioni bandistiche, cori amatoriali e filodrammatiche (per effetto del rinvio di cui all'art. 2, comma 31 della L. n. 350/2003).



Il regime forfetario della Legge 398/1991 ai fini IRES

A livello oggettivo, anzitutto la scelta di optare del regime fiscale di cui alla L. 398/1991 é subordinata alla condizione che nel periodo d'imposta precedente a quello di riferimento **non siano stati conseguiti proventi derivanti dall'esercizio di attività commerciali superiori a 400.000 euro annui.**

In caso di opzione per il regime di cui alla L. n. 398/1991, il reddito imponibile è determinato, in deroga alle disposizioni del TUIR:

- applicando all'ammontare dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali il coefficiente di redditività del 3%;
- aggiungendo a tale importo le plusvalenze patrimoniali di cui all'art. 86 del TUIR.



Il regime forfetario della Legge 398/1991: esercizio dell'opzione e superamento del plafond

Per optare per il regime forfetario di cui alla L. n. 398/1991 l'ente è tenuto a:

- attuare concretamente il regime;
- comunicare all'Agenzia delle Entrate l'opzione, barrando l'apposita casella del quadro della dichiarazione IVA;
- comunicare l'opzione alla SIAE.

L'opzione ha effetto fino a quando non è revocata ed è **vincolante per un quinquennio**.

Per i soggetti che hanno esercitato l'opzione e che nel corso del periodo d'imposta hanno superato il limite di proventi commerciali di 400.000 euro, il regime cessa di applicarsi con effetto dal mese successivo a quello in cui il limite è superato (art. 1, comma 2 L. 398/1991).

Aspetto, questo relativo alla decorrenza degli effetti nel caso di fuoriscita, che si distingue rispetto a quanto previsto nel CTS. In particolare, con riferimento al regime forfetario di cui all'art. 80 del CTS, si prevede che in caso di superamento del *plafond* gli effetti decorrono dal periodo d'imposta successivo.



Il regime forfetario della Legge 398/1991 ai fini IVA

Per le associazioni che optano per il regime di cui alla L. 398/1991, l'IVA dovuta nell'ambito delle attività commerciali esercitate in connessione all'attività istituzionale è determinata in base all'art. 74, comma 6, del D.P.R. n. 633/1972, vale a dire applicando una percentuale forfetaria di detrazione all'ammontare dell'IVA a debito derivante dai proventi commerciali conseguiti nell'esercizio di attività connesse agli scopi istituzionali.



Il regime forfetario della Legge 398/1991 ai fini IVA

Nel dettaglio, per gli enti che optano per il regime di cui alla L. n. 398/1991, l'Iva da versare (relativa ai proventi commerciali conseguiti nell'esercizio di attività connesse agli scopi istituzionali) è determinata sottraendo all'Iva incassata sulle operazioni attive una detrazione forfetaria pari:

- Al 50% dell'imposta calcolata sulle operazioni imponibili, comprese le prestazioni pubblicitarie e di sponsorizzazione;
- Al 33% dell'imposta calcolata sulle cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica effettuate nell'esercizio dell'attività.

Il regime ordinario continua ad applicarsi per le attività non direttamente connesse agli scopi istituzionali (es. corsi per attività non rientranti fra le discipline sportive riconosciute dal CONI, bagno turco, idromassaggio, attività svolte con l'impiego di mezzi organizzati per fini di concorrenzialità sul mercato, ecc.).



Il regime forfetario: Legge 398/1991

All'opzione per il regime forfetario di cui alla L. n. 398/1991 è legata l'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 25 comma 2 della L. n. 133/1999, in base alle quali sono esclusi dal reddito imponibile:

- i proventi realizzati nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali;
- i proventi conseguiti per il tramite di raccolte pubbliche di fondi effettuate in conformità all'art. 143, co. 3 lett. a) del TUIR.

I proventi sono esclusi dalla formazione del reddito a condizione che:

- Siano conseguiti nell'ambito di un numero di eventi complessivamente non superiore a due per anno;
- Non venga superato il limite annuo complessivo fissato con apposito decreto ministeriale (attualmente pari a 51.645,69 euro).



Il regime forfetario: Legge 398/1991

Come evidenziato dall'Agenzia delle entrate nella Circolare n. 18/E del 2018 (in tema di associazioni sportive dilettantistiche), la previsione agevolativa di cui all'art. 25, comma 2, della L. n. 133 del 1999 opera solo agli effetti dell'IRES e non dell'IVA.

Per quanto riguarda il trattamento tributario ai fini IVA degli eventi realizzati nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali, la Circolare n. 18/E ha specificato che (in considerazione di quanto affermato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia UE) esse costituiscono comunque **operazioni rilevanti agli effetti dell'IVA**, atteso che l'esercizio dell'opzione per il regime di cui alla legge n. 398 del 1991 (cui è condizionata la fruibilità dell'agevolazione di cui all'articolo 25, comma 2, della legge n. 133 del 1999) presuppone lo svolgimento già di attività qualificabili come commerciali e, quindi, la soggettività passiva dell'ente.



Per quanto riguarda la nozione di «attività commerciali connesse agli scopi istituzionali», l'Agenzia delle entrate ha chiarito che la connessione con gli scopi istituzionali comporta che le attività commerciali debbano essere strutturalmente funzionali alla manifestazione sportiva e rese in concomitanza con lo svolgimento della medesima (cfr. Circolare n. 43/2000 e 18/2018).

Rientrano ad esempio tra tali attività:

- La somministrazione di alimenti e bevande;
- La vendita di materiali sportivi o di gadget pubblicitari;
- Le sponsorizzazioni,
- cene sociali, lotterie, ecc.



L'ambito oggettivo di applicazione del regime agevolativo: la nozione di connessione dei proventi agli scopi istituzionali

In questo senso, nella nota Circolare 18/E/2018, l'Agenzia delle Entrate afferma espressamente che:

- **Non** rientrano tra le attività connesse agli scopi istituzionali anche quei corsi per **attività sportive che non rientrano nell'ambito delle discipline sportive riconosciute dal CONI**;
- **Non** rientrano, parimenti, quelle attività svolte con l'impiego di strutture e mezzi organizzati per fini di concorrenzialità sul mercato.

Nella sostanza, non possono essere considerate attività commerciali connesse agli scopi istituzionali quelle dirette alla vendita di beni o alla prestazioni di servizi per le quali l'ente si avvalga di strumenti pubblicitari o comunque di diffusione di informazioni a soggetti terzi, diversi dagli associati, ovvero utilizzi strumenti propri degli operatori di mercato (es. insegne, marchi distintivi o locali attrezzati secondo gli standard concorrenziali di mercato) al fine di acquisire una clientela estranea all'ambito associativo.



Legge 398/1991: Proventi connessi alle attività istituzionali

Tipologia	Imponibile IRES	Imponibile IVA
Somministrazione alimenti e bevande effettuate nel contesto dello svolgimento attività sportiva	3%	50%
Vendita materiali sportivi	3%	50%
Sponsorizzazione	3%	50%
Cene sociali (per raccolta fondi)	3%	50%
Fitto Campi di gioco	3%	50%
Altri servizi direttamente connessi (utilizzo spogliatoi, armadietti, etc.)	3%	50%



Attività commerciali connesse agli scopi istituzionali: confronto con la normativa del terzo settore

Nella sostanza, l'applicazione del regime di cui alla L. n. 398/1991 **è limitato alle prestazioni commerciali connesse alle attività istituzionali**, vale a dire a quelle attività funzionali al mondo dello sport dilettantistico, e non anche a quelle diverse.

Di conseguenza, in caso di opzione per il regime della L. n. 398/91 (diversamente dalle attività istituzionali e "connesse"), i proventi ricavati dall'ente verrebbero tassati secondo le regole ordinarie del TUIR, senza alcuna agevolazione.



Attività commerciali connesse agli scopi istituzionali: confronto con la normativa del terzo settore

Si tratta di una limitazione che **non** troverà invece applicazione per gli enti che si iscriveranno nel Registro unico del Terzo settore, posto che **i regimi fiscali previsti dal CTS riguarderanno sia le attività di interesse generale (art. 5 CTS) che le attività diverse esercitate in chiave di autofinanziamento (svolte nei limiti di cui all'art. 6 del CTS), a prescindere dall'esistenza o meno del riconoscimento delle attività da parte del CONI o della diretta connessione con le attività stesse.**

In via generale, come vedremo nel prosieguo, con la riforma del Terzo settore i ricavi derivanti da attività commerciali, al ricorrere degli specifici requisiti, potranno beneficiare:

- ove siano inferiori a **130mila** euro, del **regime agevolato** di cui all'art. 86 del CTS;
- ove si tratti di **ETS non commerciale**, del **regime forfetario** di cui all'art. 80 del CTS.



Il regime delle ASD che diventano ETS

La ASD che si iscrive nella sezione “altri ETS”, applica il seguente regime:

- decommercializzazione dell'attività svolta nei confronti degli associati in conformità alle finalità istituzionali e non imponibilità delle quote associative, ai sensi dell'art. 79 del CTS (analogamente a quanto previsto dai primi due commi dell'art. 148 TUIR);
- non troverà più applicazione la decommercializzazione delle attività rese a fronte di corrispettivi specifici di cui all'art. 148, comma 3, Tuir, disapplicato per tutti gli ETS;
- non troverà più applicazione il regime forfetario della L. 398/1991, ma si potrà eventualmente optare per la tassazione forfetaria dei redditi d'impresa di cui all'art. 80 CTS (coefficienti di redditività più elevati, tra il 5% e il 17%; ai ricavi vanno sommate non solo le plusvalenze, ma anche sopravvenienze attive, dividendi, interessi e proventi immobiliari);
- ai fini IVA, perde la detrazione forfettaria della L. 398/1991.



Il regime delle ASD che diventano APS

La ASD che si iscrive nella sezione delle APS (ricorrendone i requisiti), potrà mantenere un regime simile a quello originario.

In particolare:

- potrà optare per la tassazione forfetaria delle eventuali attività commerciali in base all'art. 86 CTS, con applicazione del coefficiente di redditività del 3%.

Al reddito così determinato non si aggiungono né le plusvalenze (che incrementano il reddito delle ASD in base alla L. 398/1991), né le sopravvenienze attive, i dividendi, gli interessi e i proventi immobiliari (che si sommano ai redditi forfettari ex art. 80 CTS degli altri ETS). Rispetto al plafond previsto dalla L. 398/1991 (400mila euro), l'opzione per il forfettario dell'art. 86 è prevista solo per le Aps con ricavi annui inferiori a 130mila;

- potrà beneficiare di una decommercializzazione identica a quella di cui all'art. 148, comma 3, del Tuir (ai sensi dell'art. 85 del CTS);



Il regime delle ASD che diventano APS

Ai fini IVA, anziché la detrazione forfettaria al 50% (prevista per i proventi delle attività commerciali delle ASD che rientrano nel citato plafond di ricavi di 400mila euro), è previsto l'esonero dal versamento dell'IVA e dai connessi adempimenti, nonché dalla tenuta delle scritture contabili (salvo l'obbligo di conservazione dei documenti emessi e ricevuti). Si tratta di un regime simile a quello dei c.d. contribuenti minori (art. 1, commi da 54 a 89, L. 190/2014), in forza del quale l'ASD non detrarrà l'IVA, che si trasformerà in un costo deducibile.

L'agevolazione IVA è legata all'opzione per la tassazione forfettaria IRES di cui all'art. 86 del CTS, per cui potranno beneficiarne solo le ASD con ricavi da attività commerciali inferiori a 130 mila euro.



Confronto regimi fiscali per le ASD che diventano ETS

Confronto tra art.80 CTS e L.398/91		
	ETS	ASD in 398/91
Ricavo	130.000	130.000
Imponibile fiscale	9.100	3.900
IRES (24%)	2.184	936
IRAP (3,9%)	355	152
Netto incassato	127.461	128.912
Iva	28.600	28.600
IVA da versare	28.600	14.300
Netto incassato	127.461	143.212



Confronto regimi fiscali per le ASD che diventano APS

Confronto tra art. 86 CTS e L.398/91		
	APS	ASD in 398/91
Ricavo	130.000	130.000
Imponibile fiscale	3.900	3.900
IRES (24%)	936	936
IRAP (3,9 %)	152	152
Netto incassato	128.912	128.912
Iva	0	28.600
IVA da versare	0	14.300
Netto incassato	128.912	143.212



Analisi di convenienza

Come è chiaro però, la valutazione sulla convenienza non può limitarsi ad una mera lettura dei valori numerici connessi ai diversi regimi fiscali applicabili.

Va infatti considerato complessivamente il «pacchetto» di agevolazioni – fiscali e non – che l'ASD potrebbe applicare in seguito all'entrata nel terzo settore.

Esempi concreti possono essere forniti in relazione alle situazioni specifiche che possono verificarsi in capo alle diverse ASD.



Analisi di convenienza: l'ASD che eccede il limite dei 400.000 euro

Un chiaro caso di convenienza fiscale nel passaggio al terzo settore è quello in cui l'ASD svolga senza scopo di lucro un'attività sportiva dilettantistica riconosciuta dal CONI ma produce ingenti ricavi commerciali che la portano a superare il plafond previsto dalla 398/1991 di 400.000 annui. In tal caso, numericamente, avremo:

Confronto tra art.80 CTS e Regime Ordinario ASD		
	ETS-APS	ASD
Ricavo	500.000	500.000
Imponibile fiscale	85.000	500.000
IRES (24%)	20.400	120.000
IRAP (3,9%)	3.315	19.500
Netto incassato	476.285	360.500
Iva	110.000	110.000
IVA da versare	110.000	110.000
Netto incassato	476.285	360.500



Analisi di convenienza: l'ASD che svolge un'attività non riconosciuta dal CONI

Un ulteriore caso di convenienza fiscale nel passaggio al terzo settore è quello in cui l'ASD svolga senza scopo di lucro un'attività sportiva dilettantistica che però non rientra nelle attività riconosciute dal CONI. Non sono infatti riconosciute dal CONI numerose attività sportive comunemente svolte dalle ASD (Yoga, Pilates, bodybuilding, ginnastica posturale...). Tale distinzione non viene invece considerata al fine dell'entrata nel terzo settore.

In tal caso, nel rispetto dei limiti quantitativi imposti, avremo 4 opzioni:

Confronto tra art.80 CTS, art.86 CTS (APS), Regime Ordinario ASD, Regime ex Art.145 TUIR				
	Art.80 CTS	Art. 86 CTS	Art.73 TUIR	Art.145 TUIR
Ricavo	130.000	130.000	130.000	130.000
Imponibile fiscale	9.100	3.900	130.000	32.500
IRES (24%)	2184	936	31.200	7.800
IRAP (3,9%)	355	152	5.070	1.267,5
Netto incassato	127.461	128.912	93.730	120.932,5
Iva	28.600	0	28.600	28.600
IVA da versare	28.600	0	28.600	28.600
Netto incassato	127.461	128.912	93.730	120.932,5



Analisi di convenienza: contestazione della connessione all'attività istituzionale

Caso analogo di convenienza è riscontrabile nel caso in cui l'agenzia delle entrate contesti all'ente la connessione dell'attività commerciale da tassare a quella istituzionale.

Come già ricordato in precedenza il regime della L.398/1991 è applicabile ai soli proventi commerciali connessi all'attività istituzionale e non già al complesso dei proventi commerciali che l'ente può realizzare.

In tal caso dunque avremo una situazione del tutto simile a quella presentata in precedenza e dunque, nel rispetto dei limiti imposti dalle rispettive fonti normative, l'ente potrà scegliere tra:

- Art.80 CTS
- Art.86 CTS
- Art.145 TUIR
- Art.73 TUIR

È possibile inoltre che solo per parte dei proventi commerciali venga contestata la connessione all'attività istituzionale. In tal caso, per la parte non contestata, rimarrà applicabile il regime ex L.398/1991.



Le novità ai fini IVA

L'accesso al Terzo settore per le ASD va valutato anche ai fini IVA, posto che in base alle ultime novità recate dal decreto Fisco-lavoro (ed efficaci dal 1 gennaio 2024) saranno **attratte in campo IVA operazioni che prima erano considerate escluse dal tributo** e, in particolare, ricondotte tra le operazioni esenti di cui all'art. 10 del d.P.R. n. 633/1972. Si tratta, ad esempio, dei corrispettivi specifici o delle quote supplementari versate dagli associati o dai partecipanti per fruire di servizi (quote di iscrizione ad un corso, somministrazione di alimenti e bevande, vendita di beni etc.).

Dal punto di vista del pagamento del tributo, in base alle modifiche introdotte, i c.d. corrispettivi specifici, non saranno più considerati "esclusi" ma "esenti" ai fini IVA. Con la conseguenza che, pur non versando il tributo, gli enti saranno in ogni caso tenuti a dotarsi di una partita IVA.



Con specifico riferimento agli enti sportivi, infatti, il nuovo art. 10 dPR 633/1972 (efficace dal 2024) prevede che:

**«L'esenzione dall'imposta si applica inoltre alle seguenti operazioni, a condizione di non provocare distorsioni della concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette all'IVA:
[...]**

2) **le prestazioni di servizi strettamente connesse con la pratica dello sport o dell'educazione fisica rese da associazioni sportive dilettantistiche alle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica** ovvero nei confronti di associazioni che svolgono le medesime attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, nonché dei rispettivi soci, associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali».



Le novità ai fini IVA: vincolo di destinazione soggettivo

Un primo aspetto da rilevare è che, per accedere alle nuove agevolazioni IVA, le operazioni svolte dalle ASD **non dovranno necessariamente svolgersi nei confronti degli associati e/o tesserati**, bensì nei confronti di tutte le *“persone che praticano sport”*.

Si tratta di una locuzione piuttosto ampia che rischia:

- da un lato, di indebolire i vincoli di tesseramento attualmente previsti ai fini sportivi.
- dall'altro di creare un **doppio binario** rispetto al trattamento previsto ai fini delle imposte sui redditi, posto che l'attuale regime di decommercializzazione IRES previsto per le Asd e ssd trova applicazione con riguardo ai corrispettivi specifici versati da iscritti, associati o tesserati (art. 148, comma 3 TUIR).



Le novità ai fini IVA: il caso delle SSD

Uno degli aspetti più rilevanti è la **mancata ricomprensione delle società sportive dilettantistiche (SSD)** nell'ambito del nuovo regime di esenzione IVA: l'assenza lascia aperta una questione delicata in merito al trattamento Iva da riservare a tali enti, che potrebbero vedersi contestare l'assoggettamento a Iva ordinaria delle prestazioni svolte a favore dei tesserati.

Seppure siano costituite in forma societaria, le SSD si qualificano per espressa previsione normativa come **enti senza scopo di lucro, al pari delle ASD**, e beneficiano oggi delle misure fiscali previste per quest'ultime (art. 90, comma 1 L. 289/2002). È dunque evidente la disparità di trattamento che l'attuale formulazione determinerebbe tra ASD e SSD, motivata solo in considerazione della diversa forma giuridica in capo agli enti e non per presunte diverse modalità di svolgimento delle attività. Ciò contrariamente a quanto previsto dall'art. 132, comma 1, lett. m) della Direttiva Comunitaria in materia IVA che fa espresso riferimento ad "organismi senza fini di lucro" senza porre distinzioni sulla natura giuridica.



Le novità ai fini IVA: l'impatto per le APS

Per le associazioni sportive la modifica normativa non avrà, peraltro, alcun impatto fiscale, laddove le stesse abbiano anche la qualifica di Associazione di promozione sociale (APS) e abbiano **ricavi non superiori ai 65mila euro annui**.

In particolare, queste tipologie di enti, entro il *plafond* dei 65mila euro di ricavi annui derivanti da corrispettivi specifici o quote supplementari, potranno continuare a considerare fuori campo IVA tutte le entrate oggetto della revisione normativa e, in attesa dei nuovi regimi fiscali previsti dal Codice del Terzo settore (CTS), potranno **applicare ai soli fini IVA, le disposizioni concernenti il regime forfettario già vigenti per professionisti e imprenditori autonomi**. Una volta intervenuta l'autorizzazione UE sui regimi del CTS, le associazioni dotate della qualifica di APS potranno poi beneficiare del regime di semplificazione previsto per le APS con entrate commerciali fino a 130mila euro annui (cfr. art. 86 del CTS).



Le novità ai fini IVA

Con la riconduzione delle operazioni tra quelle esenti, l'ente associativo potrà peraltro optare per la dispensa dagli adempimenti esenti prevista dall'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 633/1972. Si tratta di una semplificazione che si applica ai soli enti che effettuano esclusivamente o prevalentemente operazioni esenti IVA. In forza di tale disposizione, le operazioni esenti da IVA non dovranno essere fatturate, né registrate. L'esenzione integrale consente anche di beneficiare dell'esonero dalla presentazione della dichiarazione annuale IVA.





**Ulteriori vantaggi per gli
enti con la doppia
qualifica (Sport e Terzo
settore)**



Analisi vantaggi e svantaggi nell'accesso al RUNTS

	Dentro la riforma del Terzo settore: Associazioni con la qualifica di ETS (o APS)	Fuori la riforma del Terzo settore: Associazioni prive della qualifica di ETS (e APS)
Corrispettivi specifici versati dagli associati per le attività istituzionali	<p>Per gli enti dotati della qualifica di APS, è previsto un regime di decommercializzazione analogo a quello dell'art. 148, comma 3 TUIR per i corrispettivi specifici versati dagli iscritti, associati, familiari e conviventi degli stessi, di altre APS che fanno parte di un'unica organizzazione nazionale, dei rispettivi associati, iscritti o tesserati delle rispettive organizzazioni nazionali, per lo svolgimento delle attività istituzionali (art. 85 CTS, come modificato dal decreto Semplificazioni fiscali).</p> <p>Per le altre associazioni, sono decommercializzate solo le quote associative; per le altre entrate occorre fare riferimento ai criteri dell'art. 79 CTS sulla commercialità/non commercialità dell'attività.</p>	<p>La possibilità di usufruire del regime di decommercializzazione di cui all'art. 148, comma 3 TUIR, rimane per le ASD che decidono di non iscriversi al RUNTS.</p>



Analisi vantaggi e svantaggi nell'accesso al RUNTS

	Dentro la riforma del Terzo settore: Associazioni con la qualifica di ETS (o APS)	Fuori la riforma del Terzo settore: Associazioni prive della qualifica di ETS (e APS)
Tassazione delle attività commerciali	<p>In caso di iscrizione al RUNTS come APS: entro la soglia di ricavi di 130 mila euro, scatterà il regime forfetario che prevede l'applicazione di un coefficiente di redditività al 3% per determinare i ricavi ai fini IRES (1% per le ODV), la non applicazione dell'Iva sulle relative operazioni e l'esonero dalla tenuta delle scritture contabili (art. 86 CTS).</p> <p>In caso di iscrizione come ETS, l'ente potrà optare per il regime forfetario dell'art. 80 CTS, che consente di determinare i ricavi ai fini IRES applicando coefficienti di redditività a scaglioni (più favorevole rispetto all'art. 145 TUIR). Si tratta di un regime che non dispone di alcuna soglia massima di ricavi ai fini dell'accesso, risultando in questo senso più vantaggioso anche rispetto al regime di cui alla L. 398/91.</p>	<p>Per tutte le associazioni diverse dalle ASD, con la completa attuazione della riforma, verrà meno la possibilità di optare per il regime forfetario della L. 398/1991. Al di fuori del Terzo settore si applicheranno quindi le regole ordinarie del TUIR per la tassazione dei redditi d'impresa.</p> <p>La possibilità di optare per il regime agevolativo previsto dalla L. 398/1991 rimane solo per le ASD che non si iscrivano al RUNTS e riguarda solo le attività istituzionali e ad esse connesse, e prevede: l'applicazione di un coefficiente di redditività al 3% per determinare i ricavi ai fini IRES (entro la diversa soglia di 400 mila euro) e una detrazione forfetaria del 50% ai fini IVA</p>



Analisi vantaggi e svantaggi nell'accesso al RUNTS

	Dentro la riforma del Terzo settore: Associazioni con la qualifica di ETS (o APS)	Fuori la riforma del Terzo settore: Associazioni prive della qualifica di ETS (e APS)
Erogazioni liberali	<p>Il CTS prevede specifiche agevolazioni fiscali per chi dona a favore del Terzo settore. In particolare, le persone fisiche che effettuano erogazioni liberali in favore di un ETS (comprese coop sociali ed escluse imprese sociali in forma di società) potranno, in alternativa:</p> <ul style="list-style-type: none">• dedurre l'importo erogato, nel limite del 10% del reddito;• applicare una detrazione pari al 30% di quanto erogato, calcolata su un limite massimo di 30 mila euro. <p>Per i soggetti IRES si applica la sola deduzione dal reddito (sempre nel limite del 10% del reddito complessivo).</p>	<p>Per le generiche associazioni senza scopo di lucro, al di fuori del RUNTS non sono previste agevolazioni per chi eroga (salvo che siano riconosciute per il perseguimento di specifiche finalità – ad esempio la tutela dei beni culturali);</p> <p>Per le ASD, al di fuori del RUNTS, è prevista (sia per soggetti IRPEF che per soggetti IRES) una detrazione del 19%, per un importo complessivo in ciascun periodo d'imposta non superiore a 1.500 euro (art. 15, comma 1, lettera i-ter), del TUIR).</p>
Cinque per mille	<p>A partire dal 2022, la categoria di beneficiari degli "enti del volontariato" coinciderà con quella degli "enti del Terzo settore iscritti nel RUNTS". Sarà quindi possibile chiedere l'ammissione al contributo in sede di iscrizione al RUNTS.</p>	<p>Al di fuori del Terzo settore, l'associazione potrà accedere al cinque per mille solo se rientra in una delle altre categorie di beneficiari (i.e. ASD, ma solo ove dotate del settore giovanile e che svolgono prevalentemente attività di avviamento e formazione allo sport dei giovani di età inferiore a 18 anni o di avviamento alla pratica sportiva per persone di età non inferiore a 60 anni, o nei confronti di soggetti svantaggiati).</p>



Analisi vantaggi e svantaggi nell'accesso al RUNTS

	Dentro la riforma del Terzo settore: Associazioni con la qualifica di ETS (o APS)	Fuori la riforma del Terzo settore: Associazioni prive della qualifica di ETS (e APS)
Utilizzo degli immobili	<p>Non sono previsti vincoli di incompatibilità in riferimento alla destinazione d'uso degli immobili utilizzati dagli ETS per lo svolgimento dell'attività istituzionale, purché non di tipo produttivo e purché nell'ambito di destinazioni d'uso omogenee</p> <p>Inoltre, è introdotta la possibilità di ottenere l'assegnazione di immobili pubblici inutilizzati per lo svolgimento delle attività istituzionali, nonché è prevista la possibilità di ottenere in concessione beni immobili culturali dello Stato dietro pagamento di un canone agevolato ai fini della loro riconversione e riqualificazione.</p>	<p>Non è prevista una agevolazione analoga al di fuori del Terzo settore</p>
Agevolazioni ai fini dell'imposta di bollo	<p>Il Cts prevede un regime di esenzione dall'imposta di bollo per tutti gli atti, anche informatici, posti in essere o richiesti dagli ETS, comprese le coop sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma societaria.</p>	<p>Sono esenti dall'imposta di bollo gli atti, documenti, istanze, contratti, nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni poste in essere o richiesti da federazioni sportive, enti di promozione sportiva e ASD/SSD senza fine di lucro riconosciuti dal CONI (art. 27-<i>bis</i> Tariffa II dPR 642/72).</p>



Analisi vantaggi e svantaggi nell'accesso al RUNTS

	Dentro la riforma del Terzo settore: Associazioni con la qualifica di ETS (o APS)	Fuori la riforma del Terzo settore: Associazioni prive della qualifica di ETS (e APS)
Agevolazioni ai fini dell'imposta di registro	<p>Agli atti costitutivi e alle modifiche statutarie, comprese le operazioni di fusione, scissione o trasformazione realizzate da ETS iscritti al RUNTS, le imposte di registro, ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa.</p> <p>Sono esenti dall'imposta di registro le modifiche statutarie che hanno lo scopo di adeguare gli statuti alle disposizioni del CTS (art. 82, comma 3 del CTS)</p> <p>Le agevolazioni si applicheranno a tutti gli ETS, comprese le cooperative sociali ed escluse le imprese sociali costituite in forma di società</p>	<p>Le ASD e SSD riconosciute dal CONI applicano l'imposta di registro in misura fissa per gli atti costitutivi e di trasformazione (art. 90 comma 5 della L. 289/2002 e, con l'operatività della riforma Sport, art. 12, comma 2 Dgs 36/21).</p>
Amministrazione condivisa Pubblica Amministrazione (PA) - Ets	<p>Il CTS introduce una serie di istituti specifici che, attraverso forme di co-programmazione, co-progettazione e accreditamento, favoriscono il coinvolgimento degli Ets da parte della PA (artt. 55-57 Cts). Si tratta di un sistema più coerente con le finalità di interesse collettivo perseguite dagli Ets, a partire dalla disapplicazione del Codice dei contratti a favore del regime di trasparenza previsto dalla legge 241/1990.</p>	<p>Non sono previste analoghe previsioni al di fuori del Terzo settore.</p>





La disciplina fiscale del lavoro sportivo



La nuova disciplina del lavoro sportivo

Con le novità del correttivo, si amplia la rigida elencazione di lavoratore sportivo contenuta all'art. 25 del D.lgs. n. 36/2021 che potrà ricomprendere:

- l'atleta;
- l'allenatore, istruttore;
- Il direttore tecnico, il direttore sportivo, il preparatore atletico e il direttore di gara che, senza alcuna distinzione di genere e indipendentemente dal settore professionistico o dilettantistico, esercita l'attività sportiva verso un corrispettivo;
- i tesserati che svolgono mansioni "sportive" riconosciute dai regolamenti degli enti affilianti, ad eccezione di quelle di carattere amministrativo-gestionale. A tal fine è probabile che gli enti affilianti procederanno a individuare tali figure attraverso delibere ad hoc, come accaduto quando fu emanata la circolare INL del dicembre 2016.



La nuova disciplina del lavoro sportivo

Tutte le figure di lavoratori e collaboratori che non rientrano nell'elencazione operata dal d.lgs. 36, e che non rientreranno nelle mansioni individuate dagli organismi affilianti, dovranno essere inquadrati secondo le ordinarie regole del lavoro (non sportivo).

Esempio

Occorrerà attendere l'emanazione delle delibere federali di cui sopra per capire se figure quali i custodi, le receptionist, gli addetti alle pulizie, i giardinieri ecc. potranno essere inquadrati quali lavoratori sportivi o quali lavoratori ordinari



La nuova disciplina del lavoro sportivo: inquadramento giuslavoristico

Il lavoro sportivo potrà assumere, in relazione alle modalità di svolgimento del rapporto di lavoro natura **subordinata**, **autonoma** o di **co.co.co.**

Rispetto alla versione originaria del decreto 36 viene a tal fine “recuperata” l’esimente prevista dall’art. 2, comma 2, lett. d) del d.lgs. 15/06/2015, n. 81 (c.d. Job Act), ai sensi della quale le co.co.co. rese ai fini istituzionali in favore di sodalizi sportivi dilettantistici non sono automaticamente riqualficate in prestazioni di lavoro subordinato. Viene inoltre mantenuta la figura del co.co.co Amministrativo Gestionale.



La nuova disciplina del lavoro sportivo: inquadramento giuslavoristico

Stando alle novità del decreto correttivo al D.lgs. n. 36/2021, la prestazione sportiva si considera come collaborazione coordinata e continuativa ove:

- la **durata non superi le 18 ore settimanali** (esclusa la partecipazione a manifestazioni sportive);
- la prestazione sia **coerente con i regolamenti sportivi** degli Organismi sportivi riconosciuti dal CONI (Federazioni Sportive Nazionali, Discipline sportive associate e Enti di promozione sportiva).

Queste modifiche non appaiono tuttavia prive di criticità sulle quali potrebbe essere opportuno avviare attente riflessioni, prima dell'entrata in vigore delle norme.



La nuova disciplina del lavoro sportivo: inquadramento giuslavoristico

Il primo aspetto riguarda il **limite quantitativo** cui sembra essere rigidamente legato l'inquadramento della prestazione quale co.co.co. Occorre infatti chiarire come verrà effettuato il computo di queste 18 ore.

In particolare, occorre verificare se trattasi di un **limite assoluto da calcolarsi in via settimanale** o come **media da verificare nell'ambito della durata complessiva annuale del rapporto**.

Laddove le prestazioni siano svolte in favore di più enti, occorrerà inoltre chiarire se il limite vada calcolato complessivamente o con riguardo **all'attività resa per ogni singolo soggetto**.



La nuova disciplina del lavoro sportivo: inquadramento giuslavoristico

Esempio

- Si pensi al caso del collaboratore sportivo il cui impegno superi le 18 settimanali in specifici mesi ma resti ben al di sotto del limite nei restanti mesi dell'anno. Oppure al caso del collaboratore che presti la propria opera a favore di più sodalizi sportivi e la somma complessiva delle ore superi il limite settimanale.
- Ove il plafond sia calcolato sulla base di una media della **durata complessiva del rapporto** o con riferimento al **rapporto col singolo ente**, questo potrebbe rientrare nel novero della co.co.co., in caso contrario il rapporto verrebbe attratto nelle altre tipologie contrattuali.



La nuova disciplina del lavoro sportivo: il limite dei compensi

Anche sul piano delle retribuzioni dei lavoratori sportivi dilettanti il correttivo al D.lgs. 36/2021 introduce importanti limiti.

In particolare, al fine di impedire una distribuzione indiretta di utili, l'art. 8 del D.lgs. n. 36/2021 effettua un **mero rinvio all'articolo 3, comma 2, ultimo periodo, e comma 2-bis, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112.**

- si prevede un divieto di corresponsione ai lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni o compensi superiori del 40 % rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi nazionali (di cui all'articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81).



La nuova disciplina del lavoro sportivo: il limite dei compensi

Il riferimento ai contratti collettivi nazionali pone tuttavia una serie di criticità.

Nel presupposto che non tutte le federazioni e gli organismi sportivi del CONI sono dotati di una organizzazione tale da poter definire i contratti collettivi validi per la propria disciplina, occorrerà chiarire:

1. quale sia il **CCNL di riferimento** per gli enti sportivi dilettantistici, in caso di affiliazione a più organismi sportivi riconosciuti dal CONI che abbiano stipulato diversi contratti collettivi;
2. come e se sarà valutata **eventuale rideterminazione** nell'ipotesi in cui alcune figure (es. atleti e tecnici di alto livello) percepiscano compensi non allineati ai contratti collettivi.



La nuova disciplina del lavoro sportivo: regime fiscale e previdenziale

Dal punto di vista tributario-previdenziale, in base alle novità del decreto correttivo al D.lgs. n. 36/2021, viene **dimezzata – da 10mila a 5mila euro annui – la soglia entro la quale la retribuzione del lavoratore sportivo non produrrà né reddito, né obblighi dichiarativi e previdenziali.**

Al di **sopra dei 5mila euro**, scatteranno le aliquote contributive pensionistiche. Per quelle fiscali, invece, la soglia è fissata in **15mila euro annui**. Al suo superamento, il reddito del lavoratore sportivo sarà assoggettato a tassazione secondo le ordinarie aliquote ma solo per la parte eccedente tale importo.

Esempio

Se il collaboratore sportivo percepisce compensi annui pari a 30mila euro, le imposte saranno assolte **solo sui 15mila euro eccedenti la soglia.**



La nuova disciplina del lavoro sportivo: regime fiscale e previdenziale

- Il nuovo regime determina un aggravio di oneri e costi rispetto al passato per coloro che produrranno un **reddito tra i 5 mila e i 10 mila euro annui**. Se prima della riforma tali soggetti non erano chiamati a nessun contributo previdenziale, con il decreto correttivo la situazione cambia determinando un importante effetto disincentivante nell'attività lavorativa oltre tale il limite.
- A questo si aggiunga che in nessun caso il carico contributivo che scaturisce dalla riforma sarà in grado di "correggere" gli effetti distorsivi per coloro che nel corso del tempo hanno svolto solo ed esclusivamente attività di lavoro sportivo. Al riguardo è dunque opportuno un intervento del legislatore volto ad evitare un'inutile complicazione legata al **disallineamento delle soglie di esenzione**. Si potrebbe pensare, ad esempio, a rideterminare la soglia di esenzione entro i 10mila euro annui e modificare la disciplina per i casi in cui si superino tali importi.



La nuova disciplina del lavoro sportivo: regime fiscale e previdenziale

La gestione previdenziale di riferimento sarà costituita, per i lavoratori sportivi titolari di contratto di lavoro subordinato (sia professionistico che dilettantistico), dal **Fondo Pensione Sportivi Professionisti gestito dall'INPS** (che dal 2023 assume la denominazione di **Fondo Pensione dei Lavoratori Sportivi**).

Per il lavoratori autonomi e co.oc.co del settore dilettantistico, dalla **gestione separata INPS**.

Non opererà più, quindi, la doppia contribuzione gestione separata/ex ENPALS per gli autonomi che collaborano sia con società sportive che con operatori non sportivi. I lavoratori già iscritti alla gestione EX ENPALS avranno sei mesi di tempo dall'entrata in vigore del decreto per optare a quale gestione previdenziale iscriversi.



La nuova disciplina del lavoro sportivo: regime fiscale e previdenziale

Fino al 31/12/2027 le aliquote previdenziali relative alle posizioni diverse da quelle da lavoro subordinato (ma non quelle “minori”) saranno **ridotte al 50%** e l'imponibile pensionistico (Il montante contributivo individuale sul quale sarà calcolata la pensione) è ridotto in misura equivalente.

È la base imponibile che viene ridotta del 50%: la base imponibile su cui calcolare la parte previdenziale è ridotta del 50%, mentre, per la parte assistenziale, attualmente del 2,03%, si calcola integralmente sulla parte eccedente € 5.000,00.



La nuova disciplina del lavoro sportivo: adempimenti

Con la riforma dello Sport arrivano poi nuove disposizioni in tema di **semplificazione** e digitalizzazione degli adempimenti connessi alla costituzione dei rapporti di lavoro sportivo e alla gestione degli stessi, attraverso il nuovo Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche, operativo dallo scorso 31 agosto.

In particolare:

- i dati del rapporto di lavoro sportivo nell'area del dilettantismo – nella forma del contratto di co.co.co – dovranno essere comunicati al nuovo Registro della attività sportive dilettantistiche disciplinato dal d.lgs. n.39/21;
- tale comunicazione sostituisce a tutti gli effetti la comunicazione al centro per l'impiego;
- non sono soggetti a tale obbligo i rapporti con compensi fino a 5.000 euro;
- in caso di lavoro sportivo nella forma di rapporto di lavoro subordinato gli adempimenti da porre in essere rimangono quelli ordinari.



La nuova disciplina del lavoro sportivo: rapporto con Terzo settore

Ulteriore aspetto da chiarire riguarda la possibilità di applicare la nuova disciplina fiscale prevista dal dlgs 36/2021 e, dunque, le nuove soglie di esenzione fiscale/previdenziale per i collaboratori sportivi anche nelle ipotesi in cui gli enti sportivi dilettantistici assumano la doppia qualifica (Sport e Terzo settore) e dunque trovino applicazione le norme del codice del terzo settore in prevalenza rispetto a quelle di cui al d.lgs. 36/2021.





La figura del volontario: raffronto con la disciplina del Terzo settore



La sostituzione dell'amatore sportivo con i volontari

Con la riforma dello Sport la figura del volontario prende il posto dell'amatore sportivo (art. 29 del D.Lgs. n. 36/2021). Soggetto quest'ultimo particolarmente controverso dato che si poneva a metà strada tra il lavoratore sportivo e il volontario del Terzo settore.



Aspetti in comune con la disciplina del CTS

Al pari del Codice del Terzo settore, il legislatore della riforma dello Sport prevede:

- una nozione in positivo della figura del **volontario** quale soggetto che mette *“a disposizione il proprio tempo e le proprie capacità per promuovere lo sport, in modo personale, spontaneo e gratuito, senza fini di lucro, neanche indiretti, ma esclusivamente con finalità amatoriali”*.
- **principio di incompatibilità tra le prestazioni di volontariato e qualsiasi forma di rapporto di lavoro** subordinato o autonomo e con ogni altro rapporto di lavoro retribuito con l'ente di cui il volontario è socio o associato o tramite il quale svolge la propria attività.
- **obbligo di assicurazione** dei volontari per la responsabilità civile verso i terzi;
- **divieto di remunerazione** con la sola possibilità di percepire il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto effettuate in occasione di prestazioni svolte fuori dal territorio comunale di residenza del percipiente.



Retribuzione e rimborso spese

Con il decreto correttivo del 5 ottobre 2022, n. 163, il legislatore ha introdotto dei paletti alla figura del volontario, in linea con quelli del Terzo settore, escludendo una volta per tutte la possibilità per tali soggetti di percepire delle remunerazioni, anche occasionale, e rimborsi spesa forfettari. Si riconosce la sola spettanza del rimborso per spese effettivamente sostenute e documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto effettuate **in occasione di prestazioni svolte fuori dal territorio comunale di residenza del percipiente.**

Si tratta, questa, a ben vedere, di una scelta che determina un'**ingiustificata disparità di trattamento** fondato sul luogo di residenza del volontario, riconoscendo solo a quelli non residenti un rimborso per spese che ben possono essere affrontate anche da coloro che hanno la residenza nel medesimo comune dell'ente sportivo.



Retribuzione e rimborso spese

Anzi in determinati casi, come nelle grandi città, tali costi ben potranno essere maggiori proprio per quest'ultimi nel caso in cui la sede sportiva si trovi a diversi chilometri di distanza da dove risiede il lavoratore. Inoltre, dato che l'intento del legislatore è quello di riconoscere un sostegno per le spese sostenute per la prestazione di volontariato il criterio della residenza non è sostanzialmente adeguato potendo il volontario già ben essere domiciliato nel comune dove ha la sede l'ente sportivo.

Al di là di tale ultimo aspetto si rileva che l'impostazione di fondo è coerente con quanto previsto nel Terzo settore, tuttavia, a differenza dei volontari del CTS, **non verrebbero individuati i limiti massimi, giornalieri e mensili, per il rimborso delle spese sostenute.** Con la conseguenza che il volontario sportivo potrà contare su rimborsi spesa analitici, ma non sul rilascio di un'autocertificazione attestante le spese sostenute.





Bonus fiscali: confronto tra social e sport bonus



Sport bonus

Si tratta di una misura fiscale, introdotta nel 2018 e più volte prorogata, anche per il 2023, ad opera dell'ultima legge di Bilancio (articolo 1, comma 614, della legge 197/22).

In sostanza, la misura ha ad oggetto l'attribuzione di un credito d'imposta per le liberalità effettuate per interventi su impianti sportivi pubblici, ivi inclusi quelli dati in concessione ad associazioni e società sportive dilettantistiche (Asd/Ssd).



Aspetti in comune

I due benefici presentano diversi aspetti in comune, specie se le liberalità agevolate sono effettuate nei confronti di enti dotati della doppia qualifica (Sport e Terzo settore).

In quest'ipotesi, ferma l'incumulabilità delle due agevolazioni, occorrerà dunque verificare se e quale delle due misure sia più conveniente nel caso concreto.



Aspetti in comune

In entrambi i casi, si tratta di crediti d'imposta destinati ad incentivare gli interventi di manutenzione e restauro di immobili pubblici.

Altro aspetto in comune riguarda il **trattamento fiscale**:

- sia lo sport che il social bonus non rilevano ai fini delle imposte dirette e Irap;
- parimenti, si può fruire del beneficio a decorrere dalla dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui è stata effettuata l'erogazione e nelle dichiarazioni successive, fino ad esaurimento del credito.



Differenze

- Nel **social bonus**, il **credito d'imposta è pari al 65%** delle erogazioni liberali in denaro effettuate da persone fisiche e del **50% se effettuate da enti o società**;
- Nello **sport bonus**, invece non c'è doppio binario: il **credito d'imposta è sempre pari al 65% delle erogazioni liberali**, applicandosi tuttavia nel 2023 solo ai soggetti titolari di reddito d'impresa.

Una limitazione, questa, che deriva dalle novità recate nella legge di Bilancio 2023.



Tipologie di donatori

- il **social bonus** rappresenta oggi l'unica via percorribile per le **persone fisiche e gli enti non commerciali non titolari di redditi d'impresa** che intendono beneficiare di crediti d'imposta sulle liberalità destinate a finanziare progetti di recupero.

L'impostazione più estensiva (rispetto allo sport bonus 2023) si bilancia tuttavia con i vincoli di destinazione soggettiva, posto che le liberalità agevolate possono effettuarsi solo nei confronti degli enti del Terzo settore.

- Nello **sport bonus**, ove i donatori siano società, spetta in misura più elevata (65 anziché 50%). Con la specifica che le erogazioni agevolate possono effettuarsi sia a favore del soggetto proprietario (ad esempio, il Comune) sia dell'Asd/Ssd che ha in concessione/affidamento l'impianto.



Grazie per la vostra attenzione

Avv. Gabriele Sepio
Avv. Jessica Pettinacci



e-IUS

Sede Legale: Roma - Via dei Redentoristi 9

Sito Web: www.e-ius.it

E-mail: info@e-ius.it

Tel. 06 89131373