



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA

DOCUMENTO DI RICERCA

LE SOCIETÀ SPORTIVE DILETTANTISTICHE: PROFILI CIVILISTICI E FISCALI

NOVITÀ INTRODOTTE DAL D.LGS. N. 36/2021

Autori

**Enrico Savio
Gabriella Trinchese**

AREA DI DELEGA CNDCEC

Diritto societario

CONSIGLIERE DELEGATO

David Moro

20 MARZO 2025



Sommario

PROFILI CIVILISTICI	1
<i>a cura di Gabriella Trinchese</i>	
1. Introduzione	2
2. Le società sportive dilettantistiche	3
3. Requisiti dell'atto costitutivo e dello statuto	4
4. Operazioni sul capitale	12
5. Altre disposizioni	14
6. Riconoscimento ai fini sportivi: iscrizione nel Registro Nazionale delle attività sportive dilettantistiche	14
7. Confronto con la disciplina delle società sportive professionistiche: cenni	16
PROFILI FISCALI	19
<i>a cura di Enrico Savio</i>	
8. Introduzione	20
9. Qualifica fiscale e normative di riferimento	21
10. Adempimenti contabili e di bilancio e cenni in materia di lavoro	35



Abstract

Il documento esamina l'attuale disciplina delle società sportive dilettantistiche contenuta negli artt. 6-12 d.lgs. 28 febbraio 2021, n. 36, come modificato dal d.lgs. 5 ottobre 2022, n. 163 e dal d.lgs. 29 agosto 2023, n. 120, nonché la relativa disciplina fiscale.

La prima parte del documento si concentra sui tipi societari utilizzabili, sui requisiti statuari inderogabili prescritti, nonché su alcune peculiarità della disciplina delle società sportive dilettantistiche, quale a titolo d'esempio la c.d. lucratività attenuata, ovvero l'obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento della società.

Nella seconda parte del documento si esaminano i profili strettamente fiscali soffermandosi sulla normativa di riferimento e sui regimi agevolati.

Vengono inoltre individuate talune criticità correlate al difficile coordinamento tra la disciplina di diritto societario, come incisa dal summenzionato d.lgs. 28 febbraio 2021, n. 36, la normativa fiscale e le indicazioni fornite dalle federazioni sportive di riferimento che possono comportare, anche a livello pratico, dubbi interpretativi nella redazione degli statuti.



DOCUMENTO DI RICERCA

Le Società Sportive Dilettantistiche.

Novità introdotte dal d.lgs. n. 36/2021



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**

RICERCA



Profili civilistici

a cura di Gabriella Trinchese





1. Introduzione

La riforma dell'ordinamento sportivo, attuata dai decreti legislativi nn. 36, 37, 38, 39, 40 del 28 febbraio 2021, adottati in ossequio alle previsioni della legge 8 agosto 2019, n. 86¹, ha notevolmente innovato la disciplina degli enti sportivi dilettantistici e professionistici².

Più nello specifico, la materia è oggetto del d.lgs. 28 febbraio 2021 n. 36³ (d'ora in avanti anche d.lgs. n. 36/2021) che ha abrogato sia le previsioni contenute nell'art. 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289⁴ relative ai requisiti statuari di associazioni e società sportive dilettantistiche, sia quelle concernenti la disciplina delle società sportive professionistiche contenute negli artt. 10 e ss. della legge 23 marzo 1981, n. 91⁵.

Il d.lgs. n. 36/2021 si compone di sette Titoli e 52 articoli.

In particolare, il Titolo II è dedicato alla disciplina degli *“Enti sportivi dilettantistici e professionistici”* ed è composto dal capo I (artt. 6-12), relativo alle *“Associazioni e società sportive dilettantistiche”*, e dal capo II (artt. 13-14), relativo alle *“Società sportive professionistiche”*.

L'originaria versione del d.lgs. n. 36/2021 è stata poi oggetto di interventi correttivi effettuati per tramite del d.lgs. 5 ottobre 2022, n. 163⁶ (d'ora in avanti anche *decreto correttivo*) che, andando a incidere sostanzialmente sui modelli giuridici utilizzabili per l'assunzione della qualifica di ente sportivo dilettantistico, ha eliminato la possibilità di ricorrere allo schema delle società di persone, prevedendo la possibilità di utilizzare quello delle società cooperative ed estendendo l'applicabilità della disciplina agli enti del Terzo settore di cui al d.lgs. 3 luglio 2017, n. 117 (d'ora in avanti anche d.lgs. 117/2017), iscritti al RUNTS che esercitano come attività di interesse generale l'organizzazione e la gestione di attività sportive dilettantistiche, e del d.lgs. 29 agosto 2023, n. 120 (d'ora in avanti anche *correttivo bis*)⁷ che ha ulteriormente integrato la disciplina.

¹ La legge 8 agosto 2019, n. 86 (legge delega) *“Deleghe al Governo e altre disposizioni in materia di ordinamento sportivo, di professioni sportive nonché di semplificazione”*, entrata in vigore il 31 agosto 2019, pubblicata in G.U. n. 191 del 16 agosto 2019, ai sensi dell'art. 5, rubricato *“Delega al Governo per il riordino e la riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici nonché del rapporto di lavoro sportivo”* ha previsto che *“allo scopo di garantire l'osservanza dei principi di parità di trattamento e di non discriminazione nel lavoro sportivo, sia nel settore dilettantistico sia nel settore professionistico, e di assicurare la stabilità e la sostenibilità del sistema dello sport”*, il Governo è stato delegato ad adottare *“uno o più decreti legislativi di riordino e di riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici nonché di disciplina del rapporto di lavoro sportivo”*.

² Sulla riforma dello sport, in generale, tra i molti, PACO D'ONOFRIO, *L'azione di governo per la riforma dello sport: la legge delega n. 86/2019 ed i successivi decreti legislativi attuativi*, in *Resp. Civ. e prev.*, n. 6/2021, 2131 e ss.

³ Il d.lgs. 28 febbraio 2021, n. 36 *“Attuazione dell'articolo 5 della legge 8 agosto 2019, n. 86, recante riordino e riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici, nonché di lavoro sportivo”* pubblicato in G.U. n. 67 del 18 marzo 2021, è entrato in vigore dal 1° gennaio 2023, ad esclusione delle disposizioni di cui agli articoli 10, 39 e 40 e del titolo VI che si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2022 come disposto dall'art. 51 dello stesso decreto.

⁴ Più dettagliatamente l'art. 52 d.lgs. n. 36/2021 ha abrogato l'art. 90, commi 4, 5, 8, 17, 18, 18-bis, 19, 23, legge 27 dicembre 2002, n. 289.

⁵ La legge 23 marzo 1981, n. 91 è stata abrogata dall'art. 52 d.lgs. n. 36/2021 a decorrere dal 1° luglio 2023.

⁶ Il d.lgs. 5 ottobre 2022, n. 163, recante *“Disposizioni integrative e correttive del decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36”*, pubblicato in G.U. n. 256 del 2 novembre 2022, è entrato in vigore il 17 novembre 2022.

⁷ Il d.lgs. 29 agosto 2023, n. 120, recante *“Disposizioni integrative e correttive dei decreti legislativi 28 febbraio 2021, nn. 36, 37, 38, 39 e 40”*, pubblicato in G.U. n. 206 del 4 settembre 2023 è entrato in vigore dal 5 settembre 2023.



È doveroso osservare come la materia necessiti di essere coordinata con il d.lgs. 28 febbraio 2021, n. 39⁸ (d'ora in avanti anche d.lgs. n. 39/2021) che ha istituito il Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche (in acronimo RASD), nel quale dovranno iscriversi le società sportive dilettantistiche.

2. Le società sportive dilettantistiche

Come prevede il vigente art. 6, comma 1, lett. c), d.lgs. n. 36/2021, le società sportive dilettantistiche (d'ora in avanti, SSD) possono costituirsi come società di capitali e società cooperative disciplinate dal libro V, rispettivamente dai titoli V e VI, del codice civile⁹.

Differentemente dal passato, mentre è consentito utilizzare il modello della società cooperativa, attenendosi al dato letterale, è precluso impiegare i tipi delle società personali.

Al riguardo deve osservarsi che nella precedente formulazione del predetto articolo era invece ammessa la costituzione di società sportive dilettantistiche secondo tutti i tipi previsti dal titolo V del libro V del codice civile e cioè sia in società personali (ora escluse) che di capitali; non era invece prevista la possibilità di costituirsi in società cooperative regolate dal successivo titolo VI del libro V del codice civile, in quanto non espressamente richiamate¹⁰.

La modifica recata dal decreto correttivo al d.lgs. n. 36/2021¹¹ ha definitivamente eliminato il generico riferimento alle “società di cui al libro V, titolo V del codice civile”, individuando esplicitamente nelle società di capitali e nelle cooperative di cui al libro V, titolo V e VI del codice civile i modelli societari utilizzabili in sede di costituzione e tacendo sulla possibilità di ricorrere allo schema delle società personali. Come si evince dalla Relazione illustrativa allo schema di decreto correttivo, la nuova elencazione sarebbe da ricondurre all'esigenza di contenere il rischio di eccessiva confusione tra i patrimoni dei soci e quelli delle società nonché alla circostanza che le società di persone non possano godere di agevolazioni fiscali, in quanto limitate – dall'art. 90, comma 1, legge 27 dicembre 2002, n.

⁸ Il d.lgs. 28 febbraio 2021, n. 39, recante “Attuazione dell'articolo 8 della legge 8 agosto 2019, n. 86, recante semplificazione di adempimenti relativi agli organismi sportivi”, pubblicato sulla G.U. n. 68 del 19 aprile 2021 è entrato in vigore il 2 aprile 2021.

⁹ L'art. 6, comma 1, d.lgs. n. 36/2021 rubricato “Forma giuridica”, prevede espressamente che “(...) Gli enti sportivi dilettantistici possono costituirsi in:

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 dell'articolo 4, comma 1, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, iscritti al Registro unico nazionale del terzo settore e che esercitano, come attività di interesse generale, l'organizzazione e la gestione di attività sportive dilettantistiche e sono iscritti al registro delle attività sportive dilettantistiche di cui all'articolo 10 del presente decreto”.

¹⁰ Cfr. P. GUIDA, *Le novità operative in materia di associazioni e società sportive dopo la novella del 2021*, in *Notariato* 1/2022, 62.

¹¹ L'art. 1 d.lgs. 5 ottobre 2022, n. 163 (c.d. decreto correttivo) rubricato “Modifiche all'articolo 6 del decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36” ha previsto che “All'articolo 6 del decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36, sono apportate le seguenti modificazioni: a) al comma 1:

1) la lettera c) è sostituita dalla seguente: «c) società di capitali e cooperative di cui al libro V, titoli V e VI, del codice civile;»;
2) dopo la lettera c), è aggiunta la seguente: «c-bis) enti del terzo settore costituiti ai sensi dell'articolo 4, comma 1, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117, iscritti al Registro unico nazionale del terzo settore e che esercitano, come attività di interesse generale, l'organizzazione e la gestione di attività sportive dilettantistiche e sono iscritti al registro delle attività sportive dilettantistiche di cui all'articolo 10 del presente decreto.»”.



289 – alle sole società di capitali¹². Ciò posto, l’eliminazione della possibilità di ricorrere allo schema delle società di persone desta qualche perplessità alla luce del contestuale inserimento, dovuto sempre al decreto correttivo, tra le forme e i modelli giuridici individuati nel menzionato art. 6, degli enti del Terzo settore di cui al d.lgs. n. 117/2017 che potrebbero rivestire la forma della fondazione o assumere la qualifica di impresa sociale costituita in forma di società di persone¹³.

Con riguardo invece all’inserimento delle società cooperative nel novero delle forme giuridiche indicate nell’art. 6 d.lgs. n. 36/2021, il decreto correttivo ha privilegiato la continuità normativa con le previgenti disposizioni dell’art. 90, comma 17, lett. c), legge 27 dicembre 2022, n. 289¹⁴, mantenendone la possibilità di impiego per lo svolgimento dell’attività sportiva dilettantistica in ragione dell’ampio utilizzo di questa forma giuridica.

Per quanto attiene ai modelli delle società di capitali, resta in dubbio la possibilità di ricorrere al tipo della società a responsabilità limitata semplificata in quanto la necessità di utilizzare inderogabilmente il modello standardizzato di statuto non consentirebbe l’adeguamento alle previsioni che connotano la disciplina speciale delle SSD¹⁵.

Occorre segnalare, infine, che nella disciplina attuale, continua a essere prescritta l’assenza dello scopo di lucro, sebbene siano state previste forme di remunerazione, seppur limitate, della partecipazione sociale, come si illustrerà nel prosieguo.

3. Requisiti dell’atto costitutivo e dello statuto

L’art. 7 d.lgs. n. 36/2021, rubricato “Atto costitutivo e statuto”, disciplina il contenuto obbligatorio dell’atto costitutivo e dello statuto di una SSD e di un’associazione sportiva dilettantistica.

¹² La precisazione è stata criticata da D. BOGGIALI, *Le forme giuridiche dello sport dilettantistico e professionistico*, in *La riforma dello sport*, a cura di D. BARONE, D. BOGGIALI, R. GUGLIELMO, Fondazione Italiana del Notariato 2/2024, 19, osservando al riguardo che “rispetto al primo argomento è agevole l’obiezione circa l’assenza del rischio di confusione del patrimonio della società con quelli personali dei soci, dal momento che, come ben noto, anche le società personali sono dotate di soggettività e di autonomia patrimoniale, seppure imperfetta. Per quanto riguarda, invece, l’assenza delle agevolazioni per le società personali, anziché escludere queste ultime dalla lista delle forme utilizzabili, sarebbe stato più coerente includerle nell’art. 90, comma 1, l. n. 289 del 2002, al pari delle società di capitali, e ricomprenderle nella lista delle società ammesse a godere delle agevolazioni tributarie concesse a tutti gli enti sportivi”.

¹³ Si osserva, infatti, che in forza delle previsioni contenute nell’art. 1 d.lgs. 3 luglio 2017, n. 112 “Revisione della disciplina in materia di impresa sociale, ((a norma dell’articolo 1)), comma 2, lettera c) della legge 6 giugno 2016, n. 106”, con esclusione delle società unipersonali, possono acquisire la qualifica di impresa sociale tutti gli enti privati, inclusi quelli costituiti nelle forme di cui al libro V del codice civile, che, in conformità alle disposizioni del summenzionato decreto, esercitano in via stabile e principale un’attività d’impresa di interesse generale, senza scopo di lucro e per finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale, adottando modalità di gestione responsabili e trasparenti e favorendo il più ampio coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti interessati alle loro attività.

In termini, Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 23-2023/CTS, *La trasformazione degli enti sportivi dilettantistici e il passaggio da associazione sportiva non riconosciuta ad associazione sportiva riconosciuta*, a cura di R. GUGLIELMO, Approvato telematicamente dalla Commissione Studi Terzo Settore, Enti e Sociale il 20 novembre 2023, 2.

¹⁴ L’art. 90, comma 17, lett. c), legge 27 dicembre 2022, n. 289 prima dell’abrogazione ad opera dell’art. 52 d.lgs. n. 36/2021, prevedeva che le società sportive dilettantistiche potessero assumere le forme di “società sportiva di capitali o cooperativa costituita secondo le disposizioni vigenti, ad eccezione di quelle che prevedono le finalità di lucro”.

¹⁵ In tal senso P. GUIDA, *op.cit.*, 62.



Dopo aver specificato che le società e le associazioni sportive si costituiscono con atto scritto, nel quale deve tra l'altro essere indicata la sede legale¹⁶, il comma 1 del predetto articolo, riprendendo quanto già previsto nell'art. 90, comma 18, legge 27 dicembre 2002, n. 289 e apportando alcune modifiche, definisce i requisiti statutarî inderogabili prescrivendo che negli statuti degli enti sportivi dilettantistici (siano essi società o associazioni) devono essere espressamente previsti:

- a) *la denominazione*. L'art. 6, comma 1, d.lgs. n. 36/2021 richiede alle associazioni e alle SSD di indicare *“nella denominazione sociale la finalità sportiva e la ragione o la denominazione sociale dilettantistica”*, mentre nella disposizione in esame si richiama la sola denominazione¹⁷. Quanto disposto dall'art. 7, comma 1, lett. a), d.lgs. n. 36/2021 deve essere coordinato con le previsioni di cui all'art. 7, comma 1-ter, in base al quale le SSD sono disciplinate dalle disposizioni del codice civile riguardanti il contenuto dell'atto costitutivo e dello statuto e la forma societaria adottata. Ne consegue che la società sportiva, a seconda dei casi, indicherà nell'atto costitutivo la propria denominazione sociale formata secondo i criteri previsti dalla disciplina civilistica per il tipo societario adottato, con la necessaria e ulteriore indicazione di (società) sportiva dilettantistica¹⁸;
- b) *l'oggetto sociale*. L'art. 7, comma 1, lett. b), d.lgs. n. 36/2021¹⁹ prescrive che la clausola statutaria preveda un *“oggetto sociale con specifico riferimento all'esercizio in via stabile e principale dell'organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche, ivi comprese la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza all'attività sportiva dilettantistica”*²⁰. Due precisazioni si impongono al riguardo.

Con riguardo alla disciplina sportiva di riferimento si ritiene possibile lo svolgimento di una pluralità di discipline sportive, in ragione della possibilità consentita dall'art. 6, comma 3, d.lgs. n. 36/2021 di affiliarsi contemporaneamente a più organismi sportivi²¹.

¹⁶ Come precisato dal Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 29-2023/CTS, *Gli Adeguamenti statutarî degli enti sportivi dilettantistici nella riforma dello sport*, a cura di N. RICCARDELLI, Approvato telematicamente dalla Commissione Terzo Settore il 1° novembre 2023, 4, l'atto scritto va redatto nel rispetto della diversa forma imposta dall'ordinamento per la tipologia giuridica in concreto prescelta (per le società di capitali e per le cooperative sportive dilettantistiche sarà necessaria quella pubblica).

¹⁷ Come noto, la ragione sociale attiene alle società personali per cui l'aver eliminato dal novero degli enti sportivi dilettantistici le società di persone induce a ritenere che il riferimento alla stessa nell'art. 6, comma 1, d.lgs. n. 36/2021 sia un mero refuso.

¹⁸ In ordine al contenuto nulla viene prescritto, cfr. P. GUIDA, *op. cit.*, 63 secondo cui la denominazione può essere formata con espressioni di fantasia o indicare il nome di uno o più soci, ma non ipotizza la liceità di alcun acronimo.

¹⁹ Il previgente art. 90, comma 18, lett. b), legge 27 dicembre 2002, n. 289 prescriveva che la clausola statutaria dovesse indicare *“l'oggetto sociale con riferimento all'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica”*, senza prevedere, diversamente da quanto previsto dall'art. 10, comma 2, legge 23 marzo 1981, n. 91, in tema di società sportive professionistiche, la possibilità di svolgere attività a esse connesse o strumentali.

²⁰ Dal punto di vista redazionale è stato suggerito di riprodurre nello statuto l'esatta formulazione legislativa (riportata in corsivo), e di specificare, con ulteriori indicazioni di dettaglio, le diverse attività sportive rientranti nella definizione (di carattere generale) fornita dalla legge. Occorre inoltre specificare che dovrà trattarsi di attività rientranti tra quelle svolte nell'ambito di una Federazione sportiva nazionale, una Disciplina sportiva associata o un Ente di promozione sportiva riconosciuti dal CONI o dal CIP o tra quelle delle quali il Dipartimento per lo Sport ha verificato la natura sportiva includendole in apposito elenco *ex art. 5, comma 1, d.lgs. n. 39 del 2021*. Così Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 29-2023/CTS, *cit.*, 5; D. BARONE, D. BOGGIALI, *Atto costitutivo e statuto degli enti sportivi dilettantistici*, in Fondazione Italiana del Notariato, *La riforma dello sport* a cura di D. BARONE, D. BOGGIALI, R. GUGLIELMO, 2/2024, 45.

²¹ In senso conforme, P. GUIDA, *cit.*, 63; D. BARONE, D. BOGGIALI, *Atto costitutivo e statuto degli enti sportivi dilettantistici, cit.*, 45.



Con riguardo invece alle attività diverse rispetto a quelle principali di cui all'art. 7, comma 1, lett. b), il successivo art. 9, comma 1, d.lgs. n. 36/2021 prevede la possibilità, per le associazioni e le SSD, di esercitare tali attività a condizione che siano espressamente previste dall'atto costitutivo o dallo statuto e che abbiano carattere secondario e strumentale rispetto alle attività istituzionali, secondo i criteri e i limiti da definirsi con apposito decreto²². Ai sensi del comma 1-bis del medesimo art. 9 d.lgs. n. 36/2021 è poi chiarito che sono esclusi dal computo dei criteri e dei limiti (da definire con il predetto decreto) i proventi derivanti da specifiche attività (quali rapporti di sponsorizzazione, promo pubblicitari, cessione di diritti e indennità legate alla formazione degli atleti nonché la gestione di impianti e strutture sportive)²³. Pertanto, sarà possibile lo svolgimento di tali attività a prescindere dal peso economico rispetto all'attività sportiva e dunque dalla circostanza che risultino strumentali e secondarie rispetto a tale attività, fermo restando il criterio della connessione di tali attività rispetto all'attività sportiva principale²⁴.

Infine, all'art. 9, comma 1-ter, d.lgs. n. 36/2021 è previsto che il mancato rispetto per due esercizi consecutivi dei criteri di cui al comma 1 (mancato rispetto del carattere secondario e strumentale delle attività diverse previste dallo statuto) comporti la cancellazione d'ufficio dal Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche (in acronimo RASD)²⁵;

- c) *l'attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione*. L'art. 7, comma 1, lett. c), d.lgs. n. 36/2021 fa espressamente riferimento alla rappresentanza legale dell'associazione e non anche della SSD; tuttavia, per queste ultime, come accennato, trovano applicazione le relative disposizioni del codice civile riguardanti il contenuto dell'atto costitutivo e dello statuto e la forma societaria adottata. Circa l'attribuzione della rappresentanza legale delle società di capitali, come noto, la disciplina civilistica prescrive l'indicazione nell'atto costitutivo dei soggetti cui spetta la rappresentanza legale. Al riguardo occorre precisare che a differenza della s.p.a., in cui l'atto

²² Ai sensi dell'art. 9, comma 1, d.lgs. n. 36/2021, detti criteri devono essere individuati "con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri o dell'Autorità politica da esso delegata in materia di sport, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, da adottarsi ai sensi dell'articolo 17, comma 3 della legge 23 agosto 1988, n. 400". Ad oggi, il decreto di cui sopra non risulta adottato.

²³ La modifica, introdotta dall'art. 4 del d.lgs. 5 ottobre 2022, n. 163, come si evince dalla Relazione illustrativa "è finalizzata a evitare che i limiti che verranno posti ai proventi da attività diversa inibiscano o condizionino attività che spesso costituiscono l'intero ricavo di una società sportiva, senza che con questa precisazione si vada a incidere in alcuna forma o fattispecie di carattere agevolativo o di vantaggio fiscale. Il problema nasce dall'obbligo, già ricordato, di introdurre negli statuti delle associazioni e società sportive dilettantistiche l'obbligo a svolgere l'attività sportiva "in via stabile e principale". Questo comporta che qualsiasi altro provento di natura diversa (come, per l'appunto, i rapporti di natura promozionaria) debba rientrare nella previsione dell'articolo 9 come attività secondaria e strumentale ed essere soggetto, in termini di volume d'affari, ai limiti che saranno introdotti dall'emanando decreto di cui al comma 1 del medesimo articolo 9. Molte associazioni e società sportive dilettantistiche hanno però come incassi "unici" quelli di natura promozionaria e delle altre fattispecie indicate nel comma 1-bis. Pertanto, l'assoggettare questi proventi al limite delle attività secondarie potrebbe mettere in gravi difficoltà e portare alla chiusura di un numero importante di enti sportivi".

²⁴ In senso conforme cfr. M. CIAN, *Le società sportive: profili di specialità*, in *La riforma dello sport* a cura di D. BARONE, D. BOGGIALI, R. GUGLIELMO, Fondazione Italiana del Notariato 2/2024, 118 secondo cui "probabilmente il solo criterio di collegamento che è destinato a rimanere fermo è quello della connessione (sul modello della connessione per le attività agricole), che può assumere una qualche rilevanza specialmente rispetto alla gestione di impianti e strutture: dovrà trattarsi in ogni caso di impianti e strutture normalmente utilizzati per l'attività sportiva "principale", non potendo viceversa rientrare sotto l'ombrello della disposizione concessiva eventuali impianti che la società si limitasse a gestire e a mettere a reddito senza svolgere alcuna attività sportiva".

²⁵ Tale previsione è stata introdotta dall'art. 1, comma 4, d.lgs. 29 agosto 2023, n. 120.



costitutivo deve indicare a quali amministratori è affidata la rappresentanza della società, nelle s.r.l. a ogni amministratore è attribuita di diritto la rappresentanza, salvo diversa previsione dell'atto costitutivo²⁶;

- d) *l'assenza di fini di lucro ai sensi dell'art. 8 del d.lgs. n. 36/2021.* In modo simmetrico a quanto in precedenza disposto dall'art. 90, comma 18, lett. d), legge 27 dicembre 2002, n. 289, l'art. 7, comma 1, lett. d), d.lgs. n. 36/2021 prevede che lo statuto delle SSD e delle associazioni sportive dilettantistiche debba espressamente prevedere l'assenza di fini di lucro le cui caratteristiche sono definite nel successivo art. 8 d.lgs. n. 36/2021. Questa disposizione stabilisce, al comma 1, 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"*. A tali fini, sempre l'art. 8, comma 2, d.lgs. n. 36/2021 stabilisce, fatte salve le previsioni previste per le SSD nei successivi commi 3 e 4-bis, il divieto di distribuzione, anche indiretta, di utili, avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominati a favore di soci o associati, lavoratori, collaboratori, amministratori e altri componenti degli organi sociali, anche nel caso di recesso o di qualsiasi altra ipotesi di scioglimento individuale del rapporto.

Soffermandosi più nello specifico sulla disciplina delle SSD, corre l'obbligo di evidenziare che l'art. 8, comma 3, d.lgs. n. 36/2021 introduce il principio della c.d. lucratività attenuata, valido ai fini civilistici, tramite cui si consente alle SSD di distribuire gli utili entro i limiti previsti dal medesimo art. 8, comma

²⁶ Per le s.p.a. l'art. 2328 comma 2, n. 9) c.c. prevede che l'atto costitutivo deve indicare *"il sistema di amministrazione adottato, il numero degli amministratori e i loro poteri, indicando quali tra essi hanno la rappresentanza della società"* mentre per le s.r.l., l'art. 2463, comma 2, n. 8) c.c. richiede di indicare nell'atto costitutivo *"le persone cui è affidata l'amministrazione"*; tale disposizione va coordinata con l'art. 2475-bis c.c. secondo cui *"gli amministratori hanno la rappresentanza generale della società"*. Per le cooperative, ai sensi dell'art. 2519 c.c. troveranno applicazione le disposizioni sulla società per azioni o sulla società a responsabilità limitata.



3 e 4-bis²⁷. Riproponendo la regola già prevista per le imprese sociali²⁸ nel d.lgs. n. 112/2017²⁹, gli enti dilettantistici costituiti nelle forme di società di capitali e cooperative di cui al libro V, titoli V e VI, del codice civile, secondo quanto previsto dall'art. 8, comma 3, d.lgs. n. 36/2021 "possono", infatti, 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, nei limiti delle variazioni dell'indice ISTAT per il periodo corrispondente a quello dell'esercizio sociale in cui gli utili e gli avanzi di gestione sono stati prodotti; oppure

²⁷ L'art. 8, comma 2, d.lgs. n. 36/2021 specifica, infatti, che "Ai fini di cui al comma 1 e fatto salvo quanto previsto dai commi 3 e 4-bis, è vietata 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. Ai sensi e per gli effetti di cui al presente comma, si applica l'articolo 3, comma 2, ultimo periodo, e comma 2-bis, del decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112". Tale ultima disposizione del d.lgs. n. 112/2017 prevede che nelle imprese sociali è vietata la distribuzione, anche indiretta, di utili ed avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominati, a fondatori, 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. Nelle imprese sociali costituite nelle forme di cui al libro V del codice civile è ammesso il rimborso al socio del capitale effettivamente versato ed eventualmente rivalutato o aumentato nei limiti di cui al successivo comma 3, lettera a). Ai sensi dell'art. 3, comma 2, d.lgs. 112/2017, ultimo periodo, viene in ogni caso considerata distribuzione indiretta di utili: a) la corresponsione ad amministratori, sindaci e a chiunque rivesta cariche sociali di compensi individuali non proporzionati all'attività svolta, alle responsabilità assunte e alle specifiche competenze o comunque superiori a quelli previsti in enti che operano nei medesimi o analoghi settori e condizioni; b) la corresponsione ai lavoratori subordinati o autonomi di retribuzioni o compensi superiori del quaranta per cento rispetto a quelli previsti, per le medesime qualifiche, dai contratti collettivi di cui all'articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81, salvo comprovate esigenze attinenti alla necessità di acquisire specifiche competenze ai fini dello svolgimento delle attività di interesse generale di cui all'articolo 2, comma 1; c) la remunerazione degli strumenti finanziari diversi dalle azioni o quote, a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, in misura superiore a due punti rispetto al limite massimo previsto per la distribuzione di dividendi dal comma 3, lettera a); d) l'acquisto di beni o servizi per corrispettivi che, senza valide ragioni economiche, siano superiori al loro valore normale; e) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi, a condizioni più favorevoli di quelle di mercato, a soci, associati o partecipanti, ai fondatori, ai componenti gli organi amministrativi e di controllo, a coloro che a qualsiasi titolo operino per l'organizzazione o ne facciano parte, ai soggetti che effettuano erogazioni liberali a favore dell'organizzazione, ai loro parenti entro il terzo grado ed ai loro affini entro il secondo grado, nonché alle società da questi direttamente o indirettamente controllate o collegate, esclusivamente in ragione della loro qualità, salvo che tali cessioni o prestazioni non costituiscano l'oggetto dell'attività di interesse generale di cui all'articolo 2; f) la corresponsione a soggetti diversi dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati, di interessi passivi, in dipendenza di prestiti di ogni specie, superiori di quattro punti al tasso annuo di riferimento. Il predetto limite può essere aggiornato con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze".

²⁸ In tal senso cfr. G. SEPIO, *Disciplina fiscale degli enti sportivi dilettantistici*, in *La riforma dello sport* a cura di D. BARONE, D. BOGGIALI, R. GUGLIELMO, Fondazione Italiana del Notariato 2/2024, 241-242, che con riguardo alle SSD, evidenzia che la riforma dello Sport in analogia a quanto previsto per le imprese sociali del Terzo settore e per le cooperative a mutualità prevalente, consente, ai sensi dell'art. 8, comma 3 e 4, d.lgs. n. 36 del 2021, per i soli enti sportivi costituiti in forma societaria, una limitata possibilità di distribuzione di dividendi.

²⁹ Cfr. art. 3, comma 3, d.lgs. n. 112/2017 in forza del quale: "L'impresa sociale può destinare una quota inferiore al cinquanta per cento degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti:

a) se costituita nelle forme di cui al libro V del codice civile, 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;

b) a erogazioni gratuite in favore di enti del Terzo settore diversi dalle imprese sociali, che non siano fondatori, associati, soci dell'impresa sociale o società da questa controllate, finalizzate alla promozione di specifici progetti di utilità sociale".



- 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.

Occorre evidenziare come ai sensi dell'art. 8, comma 4-*bis*, d.lgs. n. 36/2021, la quota di cui sopra può essere aumentata fino all'ottanta per cento in caso di gestione da parte delle SSD diverse dalle società cooperative a mutualità prevalente, di piscine, palestre o impianti sportivi in qualità di proprietari, conduttori o concessionari e subordinatamente all'autorizzazione della Commissione europea ai sensi dell' art. 108, par. 3, T.F.U.E., allo scopo di incoraggiare investimenti destinati all' attività di avviamento e di promozione dello sport e delle attività motorie.

Va inoltre evidenziato che la destinazione di utili e avanzi ad aumento gratuito del capitale, seppure nei limiti delineati dalla medesima norma, non è consentita alle cooperative a mutualità prevalente di cui all'art. 2512 c.c.³⁰ con richiamo indiretto della regola sancita nell'art. 2514 c.c.³¹.

Ciò posto, è doveroso segnalare sin da ora come le disposizioni sulla c.d. lucratività attenuata appaiono di difficile coordinamento con la disciplina tributaria³² e che, per determinate discipline, il requisito dell'assenza dello scopo di lucro sia richiesto dagli statuti e dai regolamenti delle relative Federazioni sportive;

- e) *le norme sull'ordinamento interno*. L'art. 7, comma 1, lett. e), d.lgs. n. 36/2021 sancisce l'obbligo, per le associazioni sportive dilettantistiche, di adottare nello statuto *“le norme sull'ordinamento interno ispirato a principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell'elettività delle cariche sociali”*, facendo espressamente salve – e il punto merita particolare attenzione proprio per le predette esigenze di compatibilità con la disciplina codicistica - le società sportive per le quali si applicano le disposizioni del codice civile e che, pertanto, a differenza delle associazioni sportive dilettantistiche non hanno l'obbligo di prevedere

³⁰ Ai sensi dell'art. 8, comma 3, d.lgs. n. 36/2021, ult. periodo è infatti previsto che *“(…) Le disposizioni di cui al primo periodo non si applicano agli enti costituiti nelle forme delle società cooperative a mutualità prevalente di cui all'articolo 2512 del codice civile”*.

³¹ Viene così rispettato anche l'obbligo prescritto dall'art. 2514, lett. a), c.c. di prevedere nello statuto *“il divieto di distribuire i dividendi in misura superiore all'interesse massimo dei buoni postali fruttiferi, aumentato di due punti e mezzo rispetto al capitale effettivamente versato”*.

³² Il riferimento è all'art. 148, comma 8, Tuir e all'art. 4, comma 4, d.P.R. n. 633/72, che richiedono al fine della fruizione delle relative agevolazioni fiscali ai fini delle imposte dirette e IVA, per le prestazioni rese nei confronti degli iscritti, il divieto di distribuzione di utili e riserve, salvo i casi imposti dalla legge. Per il passaggio dal regime di esclusione dall'Iva a quello di esenzione ex art. 4, comma 4, d.P.R. n. 633/72 v. *infra*, nota 82.



statutariamente la clausola della democraticità³³. Secondo un orientamento³⁴ sembrerebbe possibile che una SSD, a seconda del tipo societario utilizzato, stando alla disciplina delle s.p.a. e delle s.r.l., potrebbe derogare alla regola della proporzionalità del voto alla partecipazione detenuta da ciascun socio: si pensi, ad esempio, ai particolari diritti di natura amministrativa per le s.r.l. previsti ai sensi dell'art. 2468, comma 3, c.c. o nelle s.p.a. alla possibilità contemplata dall'art. 2351, comma 2, c.c.³⁵ di ricorrere alle azioni speciali prive di voto (ad esempio nella nomina delle cariche sociali per privilegiare taluni soci piuttosto che altri nella gestione sociale); o ancora, alle società sportive dilettantistiche costituite in forma di s.r.l. che possiedano i requisiti di PMI per le quali, tramite una specifica previsione dell'atto costitutivo, è consentito creare categorie di quote, anche in deroga all'art. 2479, comma 5, c.c., prive del diritto di voto o con attribuzione al socio di diritti di voto in misura non proporzionale alla partecipazione da questi detenuta ovvero diritti di voto limitati a particolari argomenti o subordinati al verificarsi di particolari condizioni non meramente potestative³⁶. Nell'ipotesi, invece, di una SSD cooperativa il medesimo orientamento reputa consentito che lo statuto preveda l'attribuzione del diritto di voto in ragione della partecipazione allo scambio mutualistico ex art. 2538, comma 4, c.c.³⁷. Con riguardo invece ai diritti patrimoniali, la previsione dell'assenza dello scopo lucrativo comporta l'inapplicabilità delle disposizioni relative alla distribuzione degli utili tra i soci; pertanto, per le società sportive dilettantistiche sarebbe preclusa la possibilità di prevedere, a favore di alcuni soci, l'attribuzione di particolari diritti riguardanti la distribuzione degli utili, ex art. 2468, comma 3, c.c., o di emettere

³³ In tal senso, ai fini della fruibilità dell'agevolazione di cui all'art. 148, comma 3, Tuir, può essere richiamata la circolare dell'Agenzia delle Entrate del 1° agosto 2018, n. 18/E, par. 7.3, per la quale la circostanza che l'art. 90, comma 18, lett. e), legge n. 289 del 2002 (ora trasfuso nell'art. 7, comma 1, lett. e), d.lgs. n. 36/2021) faccia espressamente salve, per le società sportive dilettantistiche senza scopo di lucro, le disposizioni civilistiche che regolano le modalità di esercizio del diritto di voto nelle società, implica che *"le stesse società sportive dilettantistiche non sono soggette all'obbligo di prevedere statutariamente la clausola della democraticità valevole, invece, per le associazioni sportive dilettantistiche"*. Conseguentemente, le società sportive dilettantistiche senza fini di lucro, a differenza delle associazioni sportive dilettantistiche, non devono integrare i propri statuti con le clausole concernenti la democraticità del rapporto associativo previste dalle lettere c) ed e) del comma 8 dell'art. 148 del Tuir. Non è tutto. Occorre evidenziare come il principio del voto singolo richiamato nell'art. 148, comma 8, lett. e) Tuir riferito ancora all'art. 2532, comma 2, c.c. (anziché correttamente al vigente art. 2538, comma 2, c.c.) è applicabile alle sole cooperative (oltre che alle associazioni sportive dilettantistiche).

³⁴ Sui particolari diritti, cfr. D. BARONE, D. BOGGIALI, *Atto costitutivo e statuto degli enti sportivi dilettantistici*, cit., 48-49, che ritengono ammissibile l'attribuzione di diritti di natura amministrativa anche di natura patrimoniale, nel rispetto delle previsioni contenute nell'art. 8, d.lgs. n. 36/2021; con le stesse limitazioni, tali autori ritengono ammissibile la previsione statutaria relativa all'emissione di obbligazioni (per le s.p.a.) e di titoli di debito (per le s.r.l.).

³⁵ Come è noto, la disposizione stabilisce che, fatto salvo quanto previsto in leggi speciali, lo statuto della s.p.a. possa prevedere la creazione di azioni i) senza diritto di voto, ii) con diritto di voto limitato a particolari argomenti, iii) con diritto di voto subordinato al verificarsi di particolari condizioni non meramente potestative. Tuttavia, l'ultima parte della disposizione prevede che il valore di queste azioni non può complessivamente superare la metà del capitale sociale.

³⁶ Cfr. art. 26, comma 3, d.l. 18 ottobre 2012, n. 179.

³⁷ cfr. D. BARONE, D. BOGGIALI, *Atto costitutivo e statuto degli enti sportivi dilettantistici*, cit., 50. Per le società cooperative sportive dilettantistiche dovrebbe essere altresì consentito, ai sensi degli artt. 2542 e 2543 c.c., prevedere nello statuto che l'elezione di uno o più amministratori e dei componenti del collegio sindacale, quando istituito, avvenga rispettivamente tra gli appartenenti alle categorie di soci, in proporzione dell'interesse che ciascuna categoria ha nell'attività sociale o per i sindaci, in ragione alla partecipazione agli scambi mutualistici.



categorie di azioni speciali che prevedano la distribuzione di utili tra i soci (quali ad esempio, le azioni di godimento, azioni privilegiate nella distribuzione degli utili, azioni correlate)³⁸.

- f) *l'obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari.* La previsione è da intendersi riferita alle associazioni in quanto, come anche precisato dal medesimo art. 7, comma 1-ter, d.lgs. n. 36/2021, le SSD sono disciplinate dalle disposizioni del codice civile che, relativamente alle società di capitali in materia di bilancio d'esercizio, impongono l'obbligo di redazione dello stesso in capo agli amministratori³⁹ (ex artt. 2423 e ss. c.c.);
- g) *le modalità di scioglimento dell'associazione.* Sebbene la disposizione si riferisca espressamente solo alle modalità di scioglimento dell'associazione, la stessa si intende rivolta anche alle società di capitali⁴⁰, applicandosi alle stesse le disposizioni previste dagli artt. 2484 e ss. c.c. in virtù del generale rinvio effettuato nell'art. 7, comma 1-ter, in base al quale con riguardo alle SSD trovano applicazione le disposizioni del codice civile per quanto attiene ai contenuti dello statuto e dell'atto costitutivo e la forma societaria adottata, con esclusione delle disposizioni relative alla distribuzione degli utili, fatto salvo quanto previsto nell'art. 8, comma 3 e 4, prima esaminati, e la distribuzione del patrimonio residuo in caso di scioglimento;
- h) *l'obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle SSD e delle associazioni.* A corollario del principio enunciato nell'art. 7, lett. g), d.lgs. n. 36/2021, il legislatore, replicando la disciplina contenuta nell'art. 90, comma 18, lett. g), legge 27 dicembre 2002, n. 289, impone, in caso di scioglimento degli enti sportivi dilettantistici, di contemplare negli statuti la devoluzione del patrimonio residuo ai fini sportivi. Deve infine osservarsi che, con riguardo alle cooperative, tale disposizione deroga e prevale sulla previsione della devoluzione ai fondi mutualistici di cui all'art. 2514, lett. d), c.c., stante il principio declinato nell'art. 2520, comma 1 c.c., per il quale le cooperative regolate da leggi speciali sono soggette alle disposizioni del codice civile, nei limiti della compatibilità con la disciplina speciale.

³⁸ Cfr. D. BARONE, D. BOGGIALI "La nuova lucratività attenuata e le operazioni sul capitale delle società sportive dilettantistiche" in *La riforma dello sport* a cura di D. BARONE, D. BOGGIALI, R. GUGLIELMO, Fondazione Italiana del Notariato 2/2024, 147-148, secondo cui tali ipotesi sarebbero peraltro possibili nei limiti previsti dall'art. 8, comma 3, d.lgs. n. 36 del 2021.

³⁹ Con riguardo alle società cooperative, giova osservare come l'art. 2545 c.c. prescriva che gli amministratori e i sindaci di queste, in occasione dell'approvazione del bilancio di esercizio, indichino specificamente i criteri seguiti nella gestione sociale per il conseguimento dello scopo mutualistico nelle relazioni previste dagli artt. 2428 (Relazione sulla gestione) e 2429 (Relazione dei sindaci e deposito del bilancio) c.c.

⁴⁰ In tal senso anche P. GUIDA, *op. cit.*, 64.



4. Operazioni sul capitale

Come poc'anzi illustrato, nei limiti previsti dall'art. 8, comma 3, d.lgs. n. 36/2021, alle SSD è consentito l'aumento gratuito del capitale sociale⁴¹ secondo le disposizioni codicistiche previste per le s.p.a. o s.r.l.⁴².

Con riguardo invece all'aumento di capitale a pagamento⁴³ la normativa speciale si limita a richiamare indirettamente tale ipotesi mediante la disposizione contenuta nell'art. 8, comma 4, d.lgs. n. 36/2021 in cui è ammesso, a favore del socio di SSD di capitali e cooperative, il rimborso del capitale *“effettivamente versato ed eventualmente rivalutato o aumentato nei limiti di cui al comma 3”*. Tale disposizione implica che, in caso di scioglimento del rapporto sociale limitatamente a un socio (per effetto di recesso o di esclusione quando consentito dal tipo societario di riferimento), ove si applichino le disposizioni che consentano la c.d. lucratività attenuata, sarà possibile prevedere la restituzione al socio receduto dei versamenti effettuati in sede di conferimento iniziale, degli ulteriori aumenti di capitale a pagamento e, infine, di quanto destinato ad aumento gratuito di capitale nel rispetto dei limiti di cui all'art. 8, comma 3, d.lgs. n. 36/2021.

Tuttavia, occorre segnalare che tale previsione statutaria deve essere attentamente valutata in quanto l'inserimento della stessa potrebbe comportare il disconoscimento delle agevolazioni fiscali nonché il mancato riconoscimento ai fini sportivi. Conseguentemente, per il perseguimento dei predetti fini, non può trovare applicazione la disciplina prevista dagli artt. 2437-ter, comma 3, c.c. per le s.p.a. e 2473, comma 3, c.c. per le s.r.l. per la determinazione del valore della partecipazione del socio in caso di recesso, in quanto la valutazione a valore reale della partecipazione comporterebbe un'indiretta distribuzione di utili, potendo attuarsi anche mediante l'utilizzo di riserve disponibili o mediante la

⁴¹ L'art. 8, comma 3, d.lgs. n. 36/2021 fa riferimento ad *“aumento gratuito di capitale sottoscritto e versato dai soci”*; deve sottolinearsi che la sottoscrizione dell'aumento e il versamento dei conferimenti sono necessari solo in caso di aumento di capitale a pagamento. La natura atecnica dell'espressione usata dal legislatore è stata segnalata da D. BARONE, D. BOGGIALI, *La nuova lucratività attenuata e le operazioni sul capitale delle società sportive dilettantistiche*, cit., 145 e anche da P. GUIDA, cit., 64.

⁴² Il passaggio di riserve a capitale, ovvero l'aumento gratuito del capitale sociale, è disciplinato dall'art. 2442 c.c. per le s.p.a. e dall'art. 2481-ter c.c. per le s.r.l. in maniera pressoché analoga per le due società. Con riguardo invece alle società cooperative, vi sono diverse disposizioni riconducibili all'aumento nominale di capitale dettate dagli artt. 2545-quinquies, commi 2, 3 e 4, e 2545-sexies, 3, c.c. Sull'applicabilità delle norme contenute negli artt. 2442 e 2481-ter c.c. rispettivamente alle coop - s.p.a. e alle coop - s.r.l., in quanto compatibili con l'ordinamento cooperativo ai sensi dell'art. 2519 c.c. cfr. E. CUSA, *Gli aumenti di capitale nelle società cooperative*, in *Giurisprudenza commerciale*, Fasc. 2/2009, 349 ss.

⁴³ L'aumento di capitale a pagamento è disciplinato dall'art. 2438 ss. c.c. per le s.p.a., dall'art. 2481 ss. c.c. per le s.r.l. e dall'art. 2524, comma 3, c.c. per le società cooperative. Relativamente all'aumento reale di capitale nelle società cooperative, deve rilevarsi che sebbene l'art. 2524, comma 3, c.c., nel richiamare la sola disciplina della s.p.a., sembrerebbe legittimare le sole coop-s.p.a. ad aumentare realmente il capitale sociale, è stato osservato che *“anche le coop-s.r.l. possano decidere la stessa operazione in conformità con la loro disciplina, riferendosi l'intera disposizione testé citata indistintamente a tutte le società cooperative (diversamente da quanto accade, ad esempio, negli artt. 2539, comma 1, c.c., o 2545-bis, comma 1 c.c.)”*. Così E. CUSA, cit., 336.



riduzione del capitale sociale (ipotesi prevista per il solo recesso)⁴⁴. Conseguentemente, al socio receduto (o escluso) potrà essere rimborsato il solo valore nominale della partecipazione⁴⁵.

Di rilevante interesse professionale, appaiono le questioni sottese ai negozi di trasferimento *inter vivos* delle partecipazioni sociali.

Mentre nell'ipotesi del recesso o dell'esclusione il divieto di distribuzione degli utili comporta la necessità di derogare alla disciplina prevista per la determinazione della valutazione della partecipazione testé richiamata, con riguardo alla cessione delle partecipazioni, si discute circa la legittimità di una cessione delle partecipazioni a un prezzo superiore al loro valore nominale in quanto il corrispettivo della cessione sarebbe versato al socio cedente dall'acquirente e non della società e, per tal motivo, non si realizzerebbe alcuna distribuzione indiretta di utili⁴⁶. Tuttavia, non può sottacersi il particolare contenuto degli statuti richiesto dal summenzionato art. 148, comma 8, Tuir in punto di agevolazioni fiscali, in forza del quale gli statuti degli enti sportivi devono contemplare clausole che prevedano l'assoluta intrasferibilità *inter vivos* e la non rivalutabilità delle partecipazioni sociali⁴⁷. La questione resta di vertice; rimanendo aderenti alle previsioni recate dall'art. 7 d.lgs. n. 36/2021, sembra possibile concludere che la menzionata disciplina fiscale debba essere coordinata con quella del tipo societario concretamente adottato dalla SSD, applicandosi nei limiti di compatibilità con le regole del diritto comune. Del resto, questa ricostruzione sembra essere avvalorata dalla previsione contenuta nel menzionato art. 7, comma 1-ter, primo periodo, d.lgs. n. 36/2021 per la quale le SSD sono disciplinate dalle disposizioni del codice civile riguardanti il contenuto dell'atto costitutivo e dello statuto e la forma societaria adottata.

In definitiva, laddove lo statuto preveda l'intrasferibilità delle quote – si pensi a una SSD s.r.l. – stante quanto disposto dall'art. 2469, comma 2, c.c., al socio andrà riconosciuto il diritto di recesso in ogni momento. In tal caso, lo statuto della società può stabilire un termine non superiore a due anni dalla costituzione della società prima del quale il recesso medesimo non può essere esercitato. Come precisato, il socio che recede ha diritto a ottenere il rimborso della propria partecipazione a valore

⁴⁴ Cfr. art. 2437-quarter, c.c. per le s.r.l. e art. 2473 c.c.; per l'esclusione del socio di s.r.l., l'art. 2473-bis c.c. prevede espressamente che si applicano le disposizioni di cui all'art. 2473 c.c. esclusa la possibilità del rimborso della partecipazione mediante la riduzione del capitale sociale.

⁴⁵ Come osservato da M. SILVA, *La costituzione delle società sportive: profili operativi* in *La riforma dello sport* a cura di D. BARONE, D. BOGGIALI, R. GUGLIELMO, Fondazione Italiana del Notariato 2/2024, 132 "Il divieto assoluto di lucro soggettivo previsto dall'art. 90 della l. n. 289 del 2002, aveva indotto la dottrina a negare l'applicabilità alle società sportive di tutte le norme codicistiche che presuppongono la distribuzione di utili tra i soci (.....) e, in particolare, della disciplina in materia di determinazione del valore delle partecipazioni in caso di recesso o esclusione del socio, potendo essere legittimamente rimborsato al socio l'esclusivo valore nominale originario della partecipazione. Oggi, avendo riguardo alla disciplina come riformata, tali rilievi devono essere riconsiderati: le predette norme codicistiche potranno trovare applicazione nella misura in cui la distribuzione rispetti in concreto i limiti di cui all'art. 8, comma 3 del d.lgs. n. 36 del 2021 e, ai sensi del successivo comma 4, il rimborso al socio sia limitato al capitale effettivamente versato, eventualmente rivalutato o aumentato nel rispetto di tali limiti".

⁴⁶ In tal senso cfr. D. BARONE, D. BOGGIALI, *La nuova lucratività attenuata e le operazioni sul capitale delle società sportive dilettantistiche*, cit., 146.

⁴⁷ In merito alla intrasmissibilità delle quote nelle società sportive dilettantistiche, cfr. Commissione Tributaria Regionale della Lombardia Milano, sez. XXII - Sentenza 11 luglio 2017 n. 3088 che, nel disconoscere le agevolazioni fiscali, con riguardo alla sussistenza dei requisiti per godere del trattamento fiscale di cui all'art. 148, comma 8, Tuir, ritiene che "Altro requisito che non risulta soddisfatto dalla contribuente è la previsione nell'atto costitutivo della intrasmissibilità *inter vivos* delle quote specificamente previsto dall'art. 148 lettera f) del Tuir; invece l'art. 7 dell'atto costitutivo della società prevede testualmente "le quote sociali sono liberamente trasmissibili tra soci, per atto fra vivi e per successione". Per tali aspetti si rinvia al par. 9.



nominale in conformità a quanto previsto nell'art. 8, comma 4, d.lgs. n. 36/2021, non trovando, quindi, applicazione l'art. 2473 c.c.⁴⁸.

Non può essere sottaciuta la circostanza che, a differenza delle s.r.l., per le quali l'inserimento della clausola di intrasferibilità delle quote è consentito dall'art. 2469 c.c., per le s.p.a., l'art. 2355-*bis* c.c.⁴⁹ impone un limite temporale al divieto di trasferimento delle azioni nominative.

5. Altre disposizioni

Vi sono infine due ulteriori disposizioni degne di nota: una, contenuta nell'art. 11 d.lgs. n. 36/2021, che vieta agli amministratori di ricoprire *“qualsiasi carica”* in altre società o associazioni sportive dilettantistiche nell'ambito della medesima Federazione sportiva nazionale, disciplina sportiva associata o Ente di promozione sportiva riconosciuti dal Coni e, ove paralimpici, dal CIP⁵⁰; tuttavia, occorre evidenziare che le modifiche normative introdotte hanno reso più rigido tale divieto laddove nel sistema previgente l'incompatibilità era prevista con riguardo alla *“medesima carica”* in altri enti sportivi dilettantistici nell'ambito della medesima federazione sportiva o disciplina associata se riconosciuta dal CONI ovvero nell'ambito della medesima disciplina facente capo ad un ente di promozione sportiva⁵¹.

L'altra è contenuta nell'art. 7-*bis* d.lgs. n. 36/2021⁵² e consente lo svolgimento delle attività istituzionali presso le sedi degli enti sportivi dilettantistici, indipendentemente dalla destinazione urbanistica dei locali, purché tali attività siano esclusivamente di tipo statutario e non abbiano carattere produttivo.

6. Riconoscimento ai fini sportivi: iscrizione nel Registro Nazionale delle attività sportive dilettantistiche

Il riconoscimento degli enti sportivi dilettantistici è disciplinato dall'art. 10 d.lgs. n. 36/2021. Tale disposizione precisa, al comma 1, che le associazioni e le società sportive sono riconosciute, ai fini sportivi, da:

⁴⁸ Più di recente, sull'intrasferibilità delle quote, F. CAMILLETI, *Il divieto di distribuzione degli utili nelle società sportive dilettantistiche e le sue principali implicazioni*, in *Il diritto degli affari*, 2/2020, 14 e ss. e M.R. LENTI, *Gli Enti sportivi dilettantistici*, Approfondimento giuridico in *Federnotizie* 7 marzo 2025, <https://www.federnotizie.it/gli-enti-sportivi-dilettantistici/>.

⁴⁹ Ai sensi dell'art. 2355-*bis* c.c. *“Nel caso di azioni nominative ed in quello di mancata emissione dei titoli azionari, lo statuto può sottoporre a particolari condizioni il loro trasferimento e può, per un periodo non superiore a cinque anni dalla costituzione della società o dal momento in cui il divieto viene introdotto, vietarne il trasferimento”*, il che potrebbe avvalorare la conclusione che l'inserimento nello statuto di una clausola di intrasferibilità *sine die* sia di fatto incompatibile con la disciplina del tipo societario declinata nel codice civile.

⁵⁰ Tale previsione va coordinata con l'art. 2390 c.c. per le s.p.a. e l'art. 2475-*ter*, c.c. per le s.r.l.

⁵¹ Il riferimento è all'art. 90, comma 18-*bis*, legge 27 dicembre 2002, n. 289, abrogato dall'art. 52 d.lgs. n. 36/2021.

⁵² L'art. 7-*bis* d.lgs. n. 36/2021 rubricato *“Locali utilizzati”* prevede che *“le sedi delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche in cui si svolgono le relative attività statutarie sono compatibili con tutte le destinazioni d'uso omogenee previste dal Decreto del Ministro per i lavori pubblici 2 aprile 1968, n. 1444 indipendentemente dalla destinazione urbanistica”*.



- a) Federazioni Sportive Nazionali;
- b) Discipline Sportive Associate;
- c) Enti di Promozione Sportiva.

Ai fini che interessano, occorre coordinare le disposizioni del d.lgs. n. 32/2021 con quelle contenute nel d.lgs. n. 39/2021 e con quelle del Regolamento recante la disciplina sulla tenuta, conservazione e gestione del registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche (di seguito, RASD) emanato dal Dipartimento per lo sport ai sensi dell'art. 11 del menzionato d.lgs. n. 39/2021⁵³.

Il Regolamento precisa tra le "Definizioni" di cui all'art. 2, n. 1, che per "affiliazione" si intende l'atto con il quale un Organismo sportivo, verificata l'esistenza dei necessari requisiti ai sensi del proprio statuto e dei propri regolamenti, associa un ente sportivo dilettantistico che ne abbia fatto richiesta e lo riconosce ai fini sportivi, ai sensi e agli effetti dell'art. 10, comma 1, d.lgs. n. 36/2021⁵⁴.

L'affiliazione costituisce una condizione necessaria per ottenere la successiva iscrizione al RASD⁵⁵ (da parte di tutti gli enti sportivi, siano essi associazioni, con o senza personalità giuridica, o società) e implica la verifica, da parte dell'Organismo sportivo di affiliazione, della conformità dello statuto del richiedente ai principi previsti nel proprio statuto.

L'art. 10, comma 2, d.lgs. n. 36/2021 stabilisce che la certificazione dell'effettiva natura dilettantistica avviene mediante l'iscrizione al RASD⁵⁶ disciplinato dal d.lgs. n. 39/2021⁵⁷. Pertanto, l'iscrizione di un ente nel Registro certifica la natura sportiva dilettantistica dell'attività svolta per tutti gli effetti che l'ordinamento collega a tale qualifica.

Come si evince dal Regolamento sulla disciplina del RASD⁵⁸, il Registro è l'unico strumento certificatore dello svolgimento di attività sportiva dilettantistica al quale deve essere iscritto, per accedere a benefici e contributi pubblici in materia di sport, ogni ente sportivo dilettantistico riconosciuto ai fini sportivi da

⁵³ Disponibile al sito <https://www.sport.governo.it/media/3685/regolamento-registro-nazionale.pdf>

⁵⁴ Nell'art. 2, n. 1), del Regolamento viene poi precisato che "I diritti e gli obblighi derivanti dal rapporto di affiliazione e di riconoscimento ai fini sportivi coincidono con la durata dell'affiliazione come stabilita da ciascun Organismo sportivo, e comunque non superiore a dodici mesi e decadono in caso di mancata conferma (c.d. riaffiliazione) entro i termini stabiliti dall'Organismo medesimo".

⁵⁵ Come chiarito anche dal Regolamento il RASD è istituito presso il Dipartimento per lo Sport dal decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 39, per assolvere alle funzioni di certificazione della natura sportiva dilettantistica dell'attività svolta dagli enti sportivi dilettantistici di cui all'art. 6 del citato d.lgs. n. 36/2021 e dell'art. 5 d.lgs. n. 39/2021, nonché per assolvere alle altre funzioni previste dalla normativa vigente.

⁵⁶ Cfr. art. 10, comma 2, d.lgs. n. 36/2021. La medesima previsione è contenuta nell'art. 5, comma 2, d.lgs. n. 39/2021 che recita "L'iscrizione nel Registro certifica la natura dilettantistica di Società e Associazioni sportive, per tutti gli effetti che l'ordinamento ricollega a tale qualifica".

⁵⁷ Come disposto dall'art. 12 d.lgs. n. 39/2021 "Il Registro sostituisce a tutti gli effetti il precedente Registro nazionale delle Associazioni e Società sportive dilettantistiche. Le società e le associazioni sportive dilettantistiche iscritte nello stesso, incluse le società e associazioni dilettantistiche riconosciute dal Comitato italiano paralimpico, continuano a beneficiare dei diritti derivanti dalla rispettiva iscrizione e sono automaticamente trasferite nel Registro". Lo stesso regolamento che disciplina la tenuta, la conservazione e la gestione del Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche chiarisce che tale registro sostituisce a tutti gli effetti il precedente Registro nazionale delle associazioni e società sportive dilettantistiche già istituito presso il Comitato Olimpico Nazionale Italiano ("CONI").

⁵⁸ Cfr. art. 1, comma 2, del Regolamento che disciplina la tenuta, la conservazione e la gestione del Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche ai sensi dell'art. 11 del Decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 39.



un Organismo sportivo⁵⁹ ai sensi dell'art. 10, comma 1, d.lgs. n. 36/2021, nonché ogni ente che, in mancanza di un Organismo sportivo affiliante, chieda che venga accertata la sua natura di ente sportivo dilettantistico ai sensi dell'art. 6, comma 1, d.lgs. n. 39/2021 e dell'art. 6, comma 2 del Regolamento medesimo.

Deve precisarsi che l'iscrizione nel RASD ha natura costitutiva ai fini dell'acquisizione della sola qualifica di ente sportivo dilettantistico e che la stessa è successiva rispetto al procedimento ordinario previsto per la costituzione di società di capitali e cooperative.

L'art. 10, comma 3 e 4, d.lgs. n. 36/2021 prevede, infine, che il Dipartimento per lo sport, nell'esercizio delle funzioni ispettive che l'ordinamento gli riconosce, ove rilevi una violazione delle disposizioni di cui al Capo I del d.lgs. n. 36/2021 diffida l'ente a regolarizzare il proprio comportamento entro un congruo termine (non inferiore a venti giorni). Nel caso le irregolarità non siano sanabili o sanate entro i termini prescritti il Dipartimento può revocare la qualifica di ente dilettantistico.

Pertanto, considerato che l'affiliazione comporta la verifica della conformità dello statuto dell'ente ai principi dello statuto dell'organismo affiliante e che in mancanza di affiliazione non è possibile ottenere l'iscrizione al RASD, è opportuno valutare la conformità dello statuto a detti principi, in sede di redazione dello stesso, sebbene il relativo controllo sia di competenza dell'ente affiliante⁶⁰.

7. Confronto con la disciplina delle società sportive professionistiche: cenni

La disciplina delle società sportive professionistiche attualmente recata dagli artt. 13 e 14 d.lgs. n. 36/2021 non risulta sostanzialmente variata rispetto alle previgenti disposizioni di cui agli artt. 10 e ss. legge 23 marzo 1981, n. 91, oramai abrogate dal d.lgs. n. 36/2021⁶¹, continuando a essere prevista la possibilità che queste si costituiscano solo nel tipo della s.p.a. o della s.r.l.⁶² e non anche di società cooperative, come invece previsto per le SSD.

Riguardo alle modalità con cui formare la denominazione sociale deve rilevarsi che la predetta disciplina non prescrive l'indicazione delle finalità sportive, come invece richiesto per le SSD⁶³, mentre relativamente all'oggetto sociale sembrerebbe riscontrarsi una certa coincidenza, in quanto sia il settore professionistico che quello dilettantistico sono caratterizzati dall'esercizio dell'attività sportiva

⁵⁹ Il Regolamento che disciplina la tenuta, la conservazione e la gestione del Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche ai sensi dell'art. 11 del Decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 39, all'art. 2, n. 6), precisa che "Con "Organismo sportivo" si intende la Federazione sportiva nazionale, la Disciplina sportiva associata o l'Ente di promozione sportiva riconosciuto dal Comitato Olimpico Nazionale Italiano ("CONI"), nonché la Federazione sportiva paralimpica, la Federazione sportiva nazionale paralimpica, la Disciplina sportiva paralimpica, la Disciplina sportiva associata paralimpica, e l'Ente di promozione sportiva paralimpica riconosciuto dal Comitato Italiano Paralimpico ("CIP"), e che ha affiliato e riconosciuto ai fini sportivi l'ente sportivo dilettantistico".

⁶⁰ A tal fine sarebbe opportuno, come suggerito da M. SILVA, *La costituzione delle società sportive: profili operativi cit.*, 135, anche inserire nello statuto una "clausola di salvaguardia" che faccia salve le disposizioni contenute negli statuti e regolamenti dell'organismo affiliante, ove non contrastanti con norme inderogabili di legge.

⁶¹ Cfr. art. 52 d.lgs. n. 36/2021.

⁶² Cfr. art. 13, comma 2, d.lgs. n. 36/2021.

⁶³ Cfr. art. 6, comma 1, d.lgs. n. 36/2021.



(per il primo in via esclusiva⁶⁴ e per il secondo in via stabile e principale⁶⁵); in entrambi i settori è poi previsto lo svolgimento di attività connesse o strumentali, distintamente delineate solo per le SSD⁶⁶.

Ciò che diverge nelle società in esame è la finalità perseguita: come previsto dall'art. 38 d.lgs. n. 36/2021 che individua l'area del professionismo e quella del dilettantismo, l'area del professionismo comprende le società che svolgono la propria attività sportiva con finalità lucrative, mentre nell'area del dilettantismo rientrano le associazioni e le società (di cui agli artt. 6 e 7, inclusi gli enti del terzo settore di cui al comma 1-ter del menzionato art. 38) che svolgono l'attività sportiva in tutte le sue forme, con prevalente finalità altruistica.

In ambito professionistico è prevista un'attenuazione dello scopo di lucro, mentre in ambito dilettantistico è ammessa una, seppur limitata, finalità lucrativa: l'art. 13, comma 3, d.lgs. n. 36/2021 prevede infatti che una quota parte degli eventuali utili d'esercizio, non inferiore al 10%, sia destinata a scuole giovanili di addestramento e formazione tecnico-sportiva; in ambito dilettantistico, invece, l'art. 8, comma 3, d.lgs. n. 36/2021 come si è accennato, prevede una differente disciplina in ordine alla distribuzione di utili e degli avanzi di gestione secondo i criteri e con i limiti illustrati nel par. 3.

Ferma restando l'istituzione di un assetto organizzativo, amministrativo e contabile adeguato ex art. 2086, comma 2, c.c.⁶⁷, per quanto attiene al sistema di amministrazione e controllo delle società sportive professionistiche, il legislatore accorda preferenza a quello tradizionale, dal momento che l'art. 13, comma 1, d.lgs. n. 36/2021 prevede la nomina obbligatoria del collegio sindacale⁶⁸, non espressamente prevista per le società sportive dilettantistiche. Di qui alcune considerazioni.

La previsione della nomina obbligatoria del collegio sindacale in tutti i tipi sociali rende inapplicabili le disposizioni di cui all'art. 2477 c.c. nelle società sportive dilettantistiche che adottino il tipo societario di s.r.l.⁶⁹ e sembra essere stata inserita nel contesto normativo di riferimento in considerazione della peculiarità dell'ordinamento delle società sportive professionistiche e della tutela di plurimi e differenti interessi pubblici⁷⁰.

Ancora, nel settore professionistico è prevista la costituzione di un organo consultivo⁷¹, rappresentativo della tifoseria⁷², chiamato a fornire pareri obbligatori, ma non vincolanti, a tutela degli interessi specifici dei tifosi.

⁶⁴ Cfr. art. 13, comma 2, d.lgs. n. 36/2021.

⁶⁵ Cfr. art. 7, comma 1, lett. b), d.lgs. n. 36/2021.

⁶⁶ Cfr. art. 9 d.lgs. n. 36/2021.

⁶⁷ All'assetto societario della società sportive professionistiche accenna anche l'art. 13, comma 7, d.lgs. n. 36/2021.

⁶⁸ La previsione dell'obbligatorietà del collegio sindacale ha posto l'interrogativo in dottrina se il richiamo al collegio sindacale e al non più generico organo di controllo implicasse l'impossibilità di nominare l'organo monocratico. In tema cfr. P. GUIDA, *op. cit.*, 64.

⁶⁹ Sul punto, F. FIMMANÒ, *Poteri, doveri e responsabilità dei sindaci nel codice della crisi. la nuova "causalità omissiva"*, in *Rivista della Corte dei Conti*, n. 5/2024, 25.

⁷⁰ Cfr. art. 13, comma 7, d.lgs. n. 36/2021 ove si prevede l'istituzione di un organo consultivo che provvede, con pareri obbligatori, ma non vincolanti, alla tutela degli interessi specifici dei tifosi.

⁷¹ Detto organo può essere composto da un numero minimo di tre ad un numero massimo di cinque membri (eletti ogni tre anni dagli abbonati alla società sportiva, con sistema elettronico, secondo apposito regolamento da approvare a cura dell'organo amministrativo della società) ed elegge tra i propri membri il Presidente, che può assistere alle assemblee dei soci.

⁷² Cfr. art. 13, comma 7, d.lgs. n. 36/2021. Tale disposizione era già stata introdotta nell'art. 10 della legge 23 marzo 1981 n. 91.



Infine, ai sensi dell'art. 13, comma 6, d.lgs. n. 36/2021 l'atto costitutivo delle società sportive professionistiche può sottoporre a speciali condizioni l'alienazione delle azioni o delle quote; ancorché una disposizione analoga non sia riprodotta nella disciplina delle SSD, il richiamo di cui all'art. 7, comma 1-ter) alla disciplina civilistica in generale implica l'applicabilità della stessa, entro i limiti ammessi dal diritto comune⁷³.

Effettuata una sintetica ricognizione della normativa, deve rilevarsi che le disposizioni illustrate concernenti le SSD e quelle professionistiche hanno posto taluni dubbi in dottrina circa la natura giuridica delle stesse.

Secondo l'orientamento maggioritario⁷⁴, la normativa di cui sopra, introducendo per le società sportive (sia dilettantistiche che professionistiche) specifiche disposizioni che derogano alla disciplina generale di diritto societario⁷⁵, rende applicabili a tali società di diritto speciale la disciplina civilistica per gli aspetti non regolati dalla normativa speciale⁷⁶.

Tuttavia, per le SSD, come precedentemente osservato, i contenuti delle clausole statutarie individuati nell'art. 148, comma 8, Tuir pongono non pochi dubbi interpretativi. Deve altresì rilevarsi che per quanto attiene alla c.d. lucratività attenuata introdotta dal d.lgs. n. 36 del 2021, la stessa potrebbe assumere effetti penalizzati ai fini fiscali⁷⁷; è peraltro doveroso segnalare come per determinate discipline sportive, il requisito dell'assenza dello scopo di lucro venga richiesto anche dagli statuti e dai regolamenti delle Federazioni sportive⁷⁸.

A tal proposito, sarebbe pertanto auspicabile un coordinamento tra la normativa fiscale, le norme di diritto comune, le norme previste dal d.lgs. n. 36 del 2021 e quelle previste dagli statuti e regolamenti federali.

⁷³ Cfr. art. 2469 c.c. per le s.r.l. e art. 2355-bis c.c. per le s.p.a.

⁷⁴ Sulla specialità della disciplina delle società sportive, già prima della riforma dello sport cfr. G. MARASÀ, *Società sportive e società di diritto speciale*, *Rivista delle Società*, 1982, 514-519; Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 5271/I, *Società sportive e profili di interesse notarile della nuova disciplina*, a cura di R. GUGLIELMO, Approvato dalla Commissione Studi d'Impresa il 17 settembre 2004, 7; I. DEMURO, *La disciplina "speciale" delle società di calcio professionistico*, in *Rivista di diritto societario*, 2008, p. 350 ss.

⁷⁵ Come già accennato, per le società sportive dilettantistiche è espressamente richiamata, dall'art. 7, comma 1-ter, d.lgs. n. 36/2021, l'applicabilità della disciplina civilistica, prevedendo però una deviazione dalla disciplina generale per quanto concerne i) l'esclusione delle disposizioni riguardanti la distribuzione degli utili, fatto salvo quanto previsto dall'art. 8, comma 3 e 4 bis, ii) la distribuzione del patrimonio residuo in caso di scioglimento nonché iii) il rimborso della partecipazione in caso di scioglimento del rapporto sociale limitatamente al socio di cui al comma 4 del predetto art. 8 d.lgs. n. 36/2021.

⁷⁶ Così per tutti, G. MARASÀ, *op. cit.*, 515 secondo cui "È certo (...) che si applicherà la normativa speciale delle s.p.a. e delle s.r.l. di diritto comune, normativa che il legislatore ha inteso integrare o modificare, ma non certo sostituire".

⁷⁷ In tal senso cfr. G. SEPIO, *op. cit.*, 242.

⁷⁸ Cfr. Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 29-2023/CTS, *cit.*, 7-10.



DOCUMENTO DI RICERCA

Le Società Sportive Dilettantistiche.
Novità introdotte dal d.lgs. n. 36/2021



Consiglio Nazionale
dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili

**Fondazione
Nazionale dei
Commercialisti**
—
RICERCA



Profili fiscali

a cura di Enrico Savio



8. Introduzione

Rispetto alle importanti novità introdotte in ambito civilistico dal punto di vista formale (aggiornamento statutario con previsione di nuove clausole, iscrizione in un nuovo Registro sostitutivo nelle funzioni del Registro CONI, incompatibilità amministratori, ecc.) e sostanziale (esercizio prevalente di attività sportive dilettantistiche, dicotomia tra attività sportive e attività diverse), nonché in materia lavoro, la riforma dello Sport ha avuto per le società sportive dilettantistiche (SSD) un limitato impatto sotto il profilo tributario.

Per effetto delle disposizioni di carattere fiscale contenute nel d.lgs. n. 36/2021, in parte già previste nella versione previgente dell'art. 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, permane la necessità per le SSD di attingere, quale disciplina di riferimento, a norme collocate al di "fuori" dei cinque decreti di riforma del diritto sportivo quali, a titolo esemplificativo e non esaustivo:

- il d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Testo unico delle imposte sui redditi – Tuir);
- il d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (Disciplina dell'imposta sul valore aggiunto);
- il d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 642 (Disciplina dell'imposta di bollo).

Per quanto concerne l'imposizione diretta, lo stesso d.lgs. n. 36/2021 all'art. 36, comma 2, conferma quanto sopra, sottolineando come *"per tutto quanto non regolato dal presente decreto, è fatta salva l'applicazione delle norme del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917"*.

Un'ulteriore prova è data dalla facoltà per le SSD che presentano determinati requisiti di applicare lo specifico regime contabile e fiscale di favore proprio degli enti associativi rappresentato dal regime agevolato (Iva e II.DD.) di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398 (d'ora in avanti anche legge n. 398/91), così come risulta fruibile ex art. 90, comma 1, legge 27 dicembre 2002, n. 289 la decommercializzazione delle attività e delle operazioni rese in diretta attuazione degli scopi istituzionali, verso il pagamento di corrispettivi specifici disciplinata dall'art. 148, comma 3, Tuir e, ai fini Iva, dall'art. 4, comma 4, d.P.R. n. 633/72⁷⁹ nonché le norme in materia di raccolte pubbliche di fondi e attività commerciali connesse a scopi istituzionali di cui all'art. 25, comma 2, legge 13 maggio 1999 n. 133. Risulta invece preclusa alle SSD l'applicazione del regime forfettario ai fini delle imposte sui redditi di cui all'art. 145 del Tuir.

Per quanto riguarda invece gli obblighi di redazione, approvazione e deposito del bilancio annuale d'esercizio, essendo le SSD costituite in forma di *"società di capitali e cooperative di cui al libro V, titoli V e VI, del Codice civile"*, dovranno applicarsi le regole civilistiche proprie della tipologia societaria prescelta.

⁷⁹ Nel testo vigente anteriormente alla data di entrata in vigore del comma 15-*quater* dell'art. 5 d.l. 21 ottobre 2021, n. 146, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215. Sull'ultrattività delle disposizioni di cui all'art. 4, comma 4, d.P.R. n. 633/72 previgenti all'abrogazione ad opera del citato comma 15-*quater*, v. *infra* nel testo.

9. Qualifica fiscale e normative di riferimento

Come è noto, ai sensi dell'art. 73 del Tuir si considerano soggetti passivi dell'IRES (Imposta sul Reddito delle Società):

“a) le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione nonché le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato;

b) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;

c) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale nonché gli organismi di investimento collettivo del risparmio, residenti nel territorio dello Stato;

d) le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato”.

Le Associazioni sportive dilettantistiche (ASD), in caso di esercizio esclusivo o principale di attività non considerate commerciali, sono riconducibili nella categoria degli enti non commerciali ai sensi della citata lett. c).

Diversa considerazione deve essere fatta per le SSD le quali, essendo costituite nella forma di società di capitali e cooperative di cui al libro V, titoli V e VI del Codice civile, devono necessariamente collocarsi nella citata lett. a) del comma 1 dell'art. 73.

Pertanto, le SSD costituite e operanti in conformità all'art. 6 e ss. d.lgs. n. 36/2021, seppur prive degli scopi lucrativi (o dotate della c.d. “lucratività attenuata”)⁸⁰, rappresentano ai fini delle imposte sui redditi degli “enti commerciali”, con tutte le conseguenze che derivano da tale diversa qualificazione fiscale. Per quanto di nostro interesse, va infatti considerato che:

- 1) trattandosi di enti commerciali non risultano applicabili le norme sulla perdita di tale qualifica stabilite dall'art. 149 del Tuir poiché *“le stesse, 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, lett. a) del Tuir”*⁸¹;
- 2) l'assenza del fine di lucro non incide sulla qualificazione civilistica delle SSD che restano, comunque, enti societari;

⁸⁰ Sugli effetti della c.d. “lucratività attenuata” sulle agevolazioni previste per le SSD, si rinvia alle considerazioni svolte *infra* nel testo.

⁸¹ V. Agenzia delle entrate, circolare 1° agosto 2018, n. 18/E.

3) nella determinazione del reddito delle SSD devono quindi applicarsi, in via di principio, le disposizioni del Titolo II, Capo II, del Tuir previste per le società e gli enti commerciali residenti.

Più in generale rispetto alle ASD, la diversa natura delle SSD comporta che i proventi percepiti dalle stesse debbano considerarsi fiscalmente “commerciali” e quindi rilevanti ai fini reddituali, salvo il caso di specifiche esenzioni o esclusioni di legge.

In tale contesto, al fine di individuare specifiche misure di favore rivolte al mondo sportivo dilettantistico, il legislatore è intervenuto con l’art. 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, a cui ha fatto seguito il d.lgs. n. 36/2021.

In dettaglio, ai sensi dell’art. 90, comma 1, legge 27 dicembre 2002, n. 289: *“Le disposizioni della legge 16 dicembre 1991, n. 398, e successive modificazioni, e le altre disposizioni tributarie riguardanti le associazioni sportive dilettantistiche si applicano anche alle società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro”*.

Un’ulteriore disposizione normativa in materia riguarda la proroga al 1° gennaio 2026 del passaggio dal regime di “esclusione” dall’Iva a quello di “esenzione” dei sopra richiamati corrispettivi specifici di cui al previgente testo dell’art. 4, comma 4, d.P.R. n. 633/72, disposta, da ultimo, dall’art. 3, comma 10, d.l. 27 dicembre 2024, n. 202⁸².

Sempre in ambito Iva, va ricordato inoltre l’art. 36-bis, comma 1, d.l. n. 75/2023⁸³ che ha qualificato come operazioni esenti Iva le *“prestazioni di servizi strettamente connessi con la pratica dello sport, compresi quelli didattici e formativi”* rese da ASD/SSD e altri organismi senza fine di lucro nei confronti di *“persone che esercitano lo sport o l’educazione fisica”*, e che non rientrano nelle fattispecie di esclusione di cui all’art. 4, comma 4, d.P.R. n. 633/72.

Con norma di interpretazione di autentica, la medesima qualificazione è stata altresì estesa alle predette prestazioni di servizi didattici e formativi rese anteriormente al 17 agosto 2023⁸⁴, riconducendole tra le operazioni esenti dall’Iva di cui all’art. 10, comma 1, n. 20), d.P.R. n. 633/72 («prestazioni didattiche di ogni genere»)⁸⁵.

⁸² C.d. decreto “Milleproroghe”, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2025, n. 15, con cui è stato previsto che *“le disposizioni di cui al comma 15-quater dell’articolo 5 del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215 [n.d.r.: che hanno modificato, tra l’altro, le disposizioni di cui all’articolo 4, comma 4, d.P.R. n. 633/72, sancendo la rilevanza Iva, come operazioni esenti, dei sopra richiamati corrispettivi specifici], si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2026”*.

Al riguardo, va ricordato che l’art. 3, comma 1, d.l. 9 agosto 2024, n. 113 (c.d. decreto “Omnibus”, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 ottobre 2024, n. 143) ha stabilito che *“Fino alla data di applicazione delle disposizioni di cui all’articolo 5, comma 15-quater, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215, possono essere applicate le disposizioni di cui all’articolo 4, quarto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, nel testo vigente anteriormente alla data di entrata in vigore del citato comma 15-quater dell’articolo 5 del decreto-legge n. 146 del 2021, da parte delle associazioni sportive dilettantistiche e, in virtù di quanto previsto dall’articolo 90, comma 1, della legge 27 dicembre 2002, n. 289, da parte delle società sportive dilettantistiche. Sono fatti salvi i comportamenti dei contribuenti adottati prima della data di entrata in vigore del presente decreto”*. Sul tema, per maggiori dettagli, cfr. Documento CNDCEC/FNC, *Novità IVA nel Terzo settore*, del 13 novembre 2023.

⁸³ Cfr. d.l. 22 giugno 2023, n. 75 (c.d. decreto “P.A.-bis”) convertito, con modificazioni, dalla legge 10 agosto 2023, n. 112.

⁸⁴ Data di entrata in vigore della legge n. 112/2023 di conversione del d.l. n. 75/2023.

⁸⁵ Cfr. art. 36-bis, comma 2, d.l. n. 75/2023.

Le novità di carattere fiscale introdotte con la Riforma dello sport di cui al d.lgs. n. 36/2021 sono invece limitate alle misure aventi ad oggetto la parziale detassazione dei compensi da lavoro sportivo in ambito dilettantistico (lavoro autonomo e co.co.co.) e di quelli derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale, nonché al mutato regime di tassazione dei premi sportivi.

Il regime agevolato di cui alla legge n. 398/91

Come sopra anticipato, le SSD rientrano tra gli enti che possono optare per l'applicazione del regime agevolato ai fini delle imposte sui redditi e dell'Iva di cui alla legge n. 398/91, che prevede anche una serie di importanti semplificazioni in materia di adempimenti contabili e fiscali, nonché di certificazione dei corrispettivi.

Soddisfano i requisiti soggettivi per l'accesso al menzionato regime agevolato le SSD prive di scopi lucrativi e che svolgono attività che l'ordinamento identifica come "sportive dilettantistiche". Sotto il profilo oggettivo, l'applicazione di tale regime è legato a un parametro riferito ai proventi di natura commerciale: infatti, solo le SSD che nel periodo d'imposta precedente abbiano conseguito dall'esercizio di attività commerciali (quindi, fiscalmente rilevanti) proventi per un importo non superiore a 400.000 euro possono optare per l'applicazione dell'Iva e dell'Ires secondo il predetto regime⁸⁶, mentre vi decadono a partire dal primo giorno del mese successivo a quello di superamento del menzionato parametro⁸⁷.

Sul tema, una prima precisazione che merita particolare attenzione riguarda il criterio da applicare per la determinazione della soglia massima dei proventi da attività commerciale "conseguiti" e che rappresentano uno dei requisiti per l'accesso al regime agevolato in esame.

Sul significato da attribuire alla locuzione "conseguiti" l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che *"stante la particolarità della disciplina introdotta dalla legge n. 398 del 1991, per l'individuazione dei proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali deve aversi riguardo al momento in cui è percepito il corrispettivo [...] tuttavia [...] qualora anteriormente alla percezione del corrispettivo sia emessa fattura, andranno in tale ipotesi computati anche gli introiti fatturati ancorché non riscossi"*⁸⁸ (considerando nel computo anche le fatture emesse ma non ancora incassate entro lo specifico periodo d'imposta).

Quest'ultima interpretazione non è stata condivisa dalla Corte di Cassazione⁸⁹ che ha infatti sancito come *"ai fini del computo di tale plafond [n.d.r.: euro 400.000] trova applicazione il criterio di cassa, con conseguente esclusione dei corrispettivi fatturati ma non ancora incassati, giustificandosi tale criterio con le particolari finalità, sottese alla possibile opzione per il regime agevolato, di tutela delle aggregazioni sociali senza scopo di lucro che perseguono finalità socialmente rilevanti"*.

⁸⁶ Art. 1, comma 1, legge n. 398/91.

⁸⁷ Art. 1, comma 2, legge n. 398/91. Ne consegue che nel corso di uno stesso periodo d'imposta possono eventualmente concretizzarsi due diversi regimi tributari (in tal senso, cfr. risoluzione Agenzia delle entrate 7 novembre 2006, n. 123).

⁸⁸ Agenzia delle entrate, circolare 1° agosto 2018, n. 18/E, par. 3.7.

⁸⁹ Cass. civ., sez. trib., ord. 15 luglio 2022, n. 22440.

Passando agli aspetti operativi, una volta verificati i presupposti di cui sopra l'accesso al regime di favore, accanto al c.d. comportamento concludente (corretto svolgimento degli adempimenti contabili-fiscali), richiede l'esercizio di un'opzione che va comunicata:

- 1) preventivamente, alla Società Italiana degli Autori ed Editori (SIAE) mediante posta raccomandata A/R, Pec ovvero con accesso presso la mandataria competente (in questo caso si consiglia di presentare duplice comunicazione facendosi timbrare la propria "per ricevuta");
- 2) e poi, all'Agenzia delle entrate, barrando la casella 1 nel rigo VO30 del "QUADRO VO – COMUNICAZIONE DELLE OPZIONI E REVOCHE" della dichiarazione annuale Iva ovvero, in caso di esonero, allegando il predetto "QUADRO VO" alla dichiarazione dei redditi (modello Redditi SC)⁹⁰.

L'opzione è vincolante fino a revoca e comunque per almeno un triennio⁹¹, anche se va segnalato che l'Agenzia delle entrate, richiamando l'art. 9, comma 2, d.P.R. 30 dicembre 1999, n. 544⁹², ha ritenuto applicabile un termine minimo di durata quinquennale⁹³.

Per la determinazione del reddito imponibile ai fini dell'Ires delle SSD si dovranno considerare tutti i redditi, da qualsiasi fonte essi provengono, che non siano esclusi per espressa previsione normativa. Come sopra si è già avuto modo di chiarire le SSD rappresentano delle società commerciali e, come tali, tutti i redditi prodotti dalle stesse costituiscono reddito d'impresa.

Per effetto del regime agevolato, il reddito imponibile è determinato in modo forfetario applicando il coefficiente di redditività del 3% all'ammontare di tutti i proventi e componenti positivi che concorrono a formare il reddito complessivo ex art. 81 del Tuir, ad eccezione delle plusvalenze patrimoniali di cui all'art. 86 del Tuir che, invece, restano imponibili per il loro integrale importo; al reddito così determinato si dovrà applicare l'aliquota Ires del 24%⁹⁴.

Anche nell'ambito del regime agevolato in esame, non concorrono a formare il reddito imponibile i corrispettivi decommercializzati ex art. 148, comma 3, Tuir e, per effetto dell'art. 25, comma 2, legge n. 133/99, i proventi derivanti da attività commerciali connesse agli scopi istituzionali o da raccolte pubbliche di fondi effettuate in conformità all'art. 143, comma 3, lett. a), Tuir, nei limiti, tuttavia, di un numero massimo di due eventi per anno e per un importo non superiore a 51.645,69 euro, nonché i premi di addestramento e di formazione tecnica di cui all'art. 36, comma 4, d.lgs. n. 36/2021.

Si evidenzia che tali proventi, unitamente alle plusvalenze patrimoniali, sono da intendersi altresì esclusi dal calcolo del *plafond* annuale di 400.000,00 euro per la verifica delle condizioni di accesso e permanenza nel regime agevolato.

⁹⁰ Nelle ipotesi di esonero dalla presentazione della dichiarazione annuale, il quadro VO deve essere presentato in allegato alla dichiarazione dei redditi (ad esempio in caso di SSD neocostituita che opta ab origine per il regime di cui alla legge n. 398/91).

⁹¹ Art. 1, comma 1, legge n. 398/91.

⁹² Si tratta del regolamento recante norme per la semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in materia di imposta sugli intrattenimenti.

⁹³ Cfr. Agenzia delle entrate, circolare 1° agosto 2018, n. 18/E, par. 3.3.

⁹⁴ Art. 2, comma 5, legge n. 398/91.

Per quanto concerne l'Iva, le SSD che hanno optato per il regime in commento devono far riferimento, per tutti i proventi conseguiti nell'esercizio di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali⁹⁵, all'art. 74, comma 6, d.P.R. n. 633/72⁹⁶. Ne consegue che la detrazione dell'imposta di cui all'art. 19 d.P.R. n. 633/72 è forfettizzata in misura pari al 50% dell'imposta relativa alle operazioni imponibili, fatte salve le cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica, per le quali la detrazione è stabilita in misura pari a un terzo (33,33%).

Ad avviso dell'Agenzia delle entrate⁹⁷ rientrano tra i proventi delle attività commerciali connesse con gli scopi istituzionali, i proventi delle attività commerciali strutturalmente funzionali all'attività sportiva dilettantistica tra i quali, a titolo esemplificativo possono annoverarsi i proventi derivanti dalla somministrazione di alimenti e bevande effettuata nel contesto dello svolgimento dell'attività sportiva dilettantistica, dalla vendita di materiali sportivi, di gadget pubblicitari, dalle sponsorizzazioni, dalle cene sociali, dalle lotterie ecc. Possono rientrare non solo le prestazioni rese in relazione alla partecipazione a gare o manifestazioni sportive, ma anche quelle relative allo svolgimento delle attività di formazione didattica, preparazione e assistenza all'attività sportiva dilettantistica.

Va anche ricordato che, secondo l'Agenzia delle entrate, i proventi esclusi dal reddito imponibile ai sensi dell'art. 25, comma 2, legge n. 133/99, derivanti da attività commerciali connesse agli scopi istituzionali, sono comunque rilevanti agli effetti dell'Iva, in quanto l'agevolazione opera solo ai fini dell'Ires (pertanto l'Iva sarà da versare con la forfettizzazione sopra descritta, ma senza che i relativi proventi vadano a erodere il *plafond* di 400.000,00 euro)⁹⁸.

⁹⁵ Art. 2, comma 3, legge n. 398/91.

⁹⁶ Cfr. art. 9, comma 1, d.P.R. n. 544/99. Ai sensi dell'art. 74, comma 6, d.P.R. n. 633/72, "Per gli intrattenimenti, i giochi e le altre attività di cui alla tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640, l'imposta si applica sulla stessa base imponibile dell'imposta sugli intrattenimenti ed è riscossa con le stesse modalità stabilite per quest'ultima. La detrazione di cui all'articolo 19 è forfettizzata in misura pari al cinquanta per cento dell'imposta relativa alle operazioni imponibili. Se nell'esercizio delle attività incluse nella tariffa vengono effettuate anche [...]cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica, comunque connesse alle attività di cui alla tariffa stessa, l'imposta si applica con le predette modalità ma la detrazione è forfettizzata [...] in misura pari ad un terzo per le cessioni o concessioni di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica. I soggetti che svolgono le attività incluse nella tariffa sono esonerati dall'obbligo di fatturazione, tranne che per le prestazioni di sponsorizzazione, per le cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica e per le prestazioni pubblicitarie; sono altresì esonerati dagli obblighi di registrazione e dichiarazione, salvo quanto stabilito dall'articolo 25; per il contenzioso si applica la disciplina stabilita per l'imposta sugli intrattenimenti. Le singole imprese hanno la facoltà di optare per l'applicazione dell'imposta nei modi ordinari dandone comunicazione al concessionario di cui all'articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 640, competente in relazione al proprio domicilio fiscale, prima dell'inizio dell'anno solare ed all'ufficio delle entrate secondo le disposizioni del decreto del Presidente della Repubblica 10 novembre 1997, n. 442; l'opzione ha effetto fino a quando non è revocata ed è comunque vincolante per un quinquennio".

⁹⁷ V. Agenzia delle entrate, circolare 1° agosto 2018, n. 18/E, par. 6.2.

⁹⁸ Come precisato infatti nella circolare n. 18/E/2018 (par. 3.6), "Per quanto riguarda il trattamento tributario ai fini IVA degli eventi realizzati nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali ai sensi dell'articolo 25, comma 2, della legge n. 133 del 1999 occorre tenere in considerazione quanto affermato dalla giurisprudenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea. Secondo la Corte di Giustizia, in base alle previsioni della normativa dell'UE in materia di IVA – recata dalla direttiva CE del Consiglio 28 novembre 2006, n. 112 ("Direttiva IVA") – un soggetto, già avente la qualifica di soggetto passivo ai fini IVA per talune sue attività economiche, deve essere considerato come soggetto passivo, sempre ai fini IVA, per qualsiasi altra attività esercitata in modo occasionale che si sostanzia nella cessione di beni o nella prestazione di servizi. Dai principi chiariti dalla Corte di giustizia comunitaria sopra richiamati consegue, relativamente al trattamento tributario ai fini IVA degli eventi realizzati nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali ai sensi dell'articolo 25, comma 2, della legge n. 133 del 1999, che tali eventi: [...] per le società sportive dilettantistiche di cui all'articolo 90 della

Per le attività commerciali che non si considerano connesse agli scopi istituzionali si dovrà invece applicare il regime IVA ordinario⁹⁹.

Con l'esercizio dell'opzione anche le SSD, così come le ASD e le altre associazioni senza scopo di lucro, risultano esonerate:

- dalla tenuta delle scritture contabili così come richiesto dagli artt. 14 e ss. d.P.R. n.600/73;
- dagli obblighi di cui al titolo II del d.P.R. n. 633/1972 e, in particolare, dall'obbligo di emissione delle fatture se non per le prestazioni pubblicitarie o di sponsorizzazione, per le cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica¹⁰⁰;
- dagli obblighi di certificazione dei corrispettivi mediante scontrini fiscali e ricevute fiscali ex art. 2, comma 1, lett. hh), d.P.R. n. 696/1996 e di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi ex art. 1, comma 1, lett. a), d.m. 10 maggio 2019;
- dall'obbligo di predisposizione e trasmissione telematica della dichiarazione annuale ai fini IVA e delle comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche Iva.

Devono invece provvedere ai seguenti adempimenti¹⁰¹:

- numerare progressivamente per anno solare e conservare le fatture emesse e le fatture di acquisto¹⁰², da coordinare con i nuovi obblighi di dotarsi di un sistema di emissione/ricezione e conservazione delle fatture in formato elettronico¹⁰³;
- predisporre il prospetto riepilogativo secondo il modello di cui al d.m. 11 febbraio 1997 ("opportunamente integrato") nel quale annotare, anche con un'unica registrazione, entro il giorno 15 del mese successivo, l'ammontare dei corrispettivi e di qualsiasi provento conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, con riferimento al mese precedente, nonché, distintamente, i proventi derivanti dalle raccolte pubbliche di fondi o dalle attività commerciali connesse a scopi istituzionali (anche se non concorrono alla formazione del reddito), le plusvalenze patrimoniali e le operazioni intracomunitarie ex art. 47 d.l. n. 331/93 convertito dalla legge n. 427/93;

legge n. 289 del 2002 costituiscono comunque operazioni rilevanti agli effetti dell'IVA avendo le stesse società, dal punto di vista fiscale, la natura commerciale ed essendo, pertanto, già soggetti passivi IVA".

⁹⁹ In base alle indicazioni fornite nella più volte citata circolare n. 18/E/2018, par. 6.2, sono da escludere dalle attività connesse agli scopi istituzionali, le attività commerciali estranee rispetto agli scopi tipici dell'ente così come riconosciuti dall'organismo affiliante (Federazione Sportiva Nazionale, Ente di Promozione Sportiva, Disciplina Sportiva Associata), come i corsi per attività sportive che non rientrano nell'ambito delle discipline sportive riconosciute dal CONI, nonché le attività svolte con l'impiego di strutture e mezzi organizzati per fini di concorrenzialità sul mercato (si citano le attività svolte da ristoranti e le attività dirette alla vendita di beni o alla prestazione 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 altri strumenti propri degli operatori di mercato come, ad esempio, insegne, marchi distintivi o locali attrezzati secondo gli standard concorrenziali di mercato, al fine di acquisire una clientela estranea all'ambito associativo). Restano altresì escluse le prestazioni relative, ad esempio, al bagno turco e all'idromassaggio in quanto dette prestazioni non si pongono direttamente come naturale completamento dell'attività sportiva, potendo le stesse invece, essere rese anche separatamente e indipendentemente dall'esercizio di detta attività.

¹⁰⁰ Art. 2, comma 1, legge n. 398/91.

¹⁰¹ Art. 9, comma 3, d.P.R. n. 544/99.

¹⁰² Art. 2, comma 4, legge n. 398/91.

¹⁰³ Resta infatti l'obbligo di emettere fattura in relazione alle prestazioni di sponsorizzazione e pubblicitarie, nonché per le cessioni e concessioni di diritti di ripresa televisiva o radiofonica.

- versare trimestralmente l'Iva, senza maggiorazione dell'1% trattandosi di regime naturale, entro il giorno 16 del secondo mese successivo al trimestre di riferimento;
- predisporre e trasmettere telematicamente il modello REDDITI e il modello IRAP.

Sotto il profilo civilistico, le SSD, in quanto società di capitali, restano, in ogni caso, obbligate alla tenuta delle scritture contabili previste dal codice civile.

Attività di raccolta fondi e attività commerciali connesse a scopi istituzionali

L'art. 25, comma 2, legge 13.5.1999 n. 133 prevede che per le SSD che optano per il regime forfettario di cui alla legge 398/91 non concorrono a formare il reddito imponibile, per un numero di eventi complessivamente non superiore a due per anno e per un importo non superiore al limite annuo complessivo di Euro 51.645,69:

- a) i proventi realizzati nello svolgimento di attività commerciali connesse agli scopi istituzionali;
- b) i proventi realizzati per il tramite della raccolta pubblica di fondi effettuata in conformità all'art. 143, comma 3, Tuir.

La prima fattispecie prevede la possibilità di escludere da tassazione gli introiti derivanti dalle attività commerciali che sono "connesse", quindi collegate, allo svolgimento di attività istituzionali (a titolo esemplificativo si pensi alla somministrazione di alimenti e bevande durante una gara podistica, alle sponsorizzazioni effettuate durante una gara ciclistica, alla vendita di t-shirt in un torneo di tennis, ecc.). Tuttavia, come sopra chiarito, sul punto l'Amministrazione finanziaria¹⁰⁴ ha ritenuto considerare rilevanti ai fini dell'Iva i proventi realizzati nell'esercizio delle attività commerciali connesse a quelle sportive istituzionali secondo il regime ex Legge 398/91, senza però incidere sul plafond annuale di Euro 400.000,00 (pertanto l'Iva sarà da versare con la forfettizzazione sopra descritta ma senza che i relativi proventi vadano ad erodere il plafond da ultimo esplicitato).

I contributi

Dal punto di vista fiscale, avendo le SSD, in ogni caso, natura commerciale, particolare attenzione deve dedicarsi al trattamento dei "contributi". Deve ritenersi infatti che, per effetto di tale natura, qualsiasi contributo percepito da una SSD concorra alla formazione della base imponibile ai fini delle II.DD.

Nemmeno lo specifico esonero dall'applicazione della ritenuta a titolo d'acconto di cui all'art. 28, comma 2, d.P.R. n. 600/73 sui contributi erogati dal CONI e dalle FSN/DSA/EPS a favore delle ASD/SSD, espressamente previsto dall'art. 12, comma 1, d.lgs. n. 36/2021¹⁰⁵, deve intendersi come esclusione da tassazione degli stessi, ma più semplicemente come mera facilitazione amministrativa atta a ridurre gli oneri ordinariamente posti in capo al sostituto d'imposta. Pertanto, il contributo destinato a una SSD, a prescindere dalla natura dell'ente erogante e salvo espressa previsione di legge (a titolo

¹⁰⁴ Agenzia delle entrate, circolare 1° agosto 2018, n. 18/E, par. 3.6.

¹⁰⁵ L'art. 12, comma 1, d.lgs. n. 36/2021 dispone 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 di cui all'articolo 28, secondo comma, del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600".

esemplificativo si pensi alle contribuzioni riservate al mondo sportivo durante il periodo emergenziale), si deve considerare come fiscalmente rilevante per la determinazione del proprio reddito.

Un'ulteriore considerazione riguarda lo svolgimento da parte delle SSD di attività in convenzione o in accreditamento con la Pubblica Amministrazione le cui dazioni, anche se non erogate a titolo di corrispettivo bensì quale contributo a copertura delle spese, dovranno essere considerate fiscalmente rilevanti ai fini delle II.DD. (non potendosi applicare alle stesse la specifica esenzione di cui all'art. 143, comma 3, lett. b), Tuir).

Per quanto riguarda invece le iniziative di raccolta fondi, queste si potranno svolgere godendo di un regime di totale esclusione sia dall'Iva sia dalle II.DD., nel caso in cui si tratti di eventi rivolti al pubblico (quindi non di carattere privato riservati ai soli soci), anche mediante offerte di beni di modico valore o di servizi ai sovventori, purché in concomitanza di celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione.

In relazione alle raccolte fondi le SSD dovranno redigere¹⁰⁶, per ciascun evento ed entro quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio sociale di svolgimento dello stesso, un apposito e separato rendiconto tenuto e conservato ai sensi dell'art. 22 d.P.R. n.600/73 dal quale devono risultare, in modo chiaro e trasparente, anche a mezzo di una relazione illustrativa, le entrate e le spese relative a ciascuna delle celebrazioni, ricorrenze o campagne di sensibilizzazione, pena l'applicazione di una sanzione amministrativa pecuniaria da euro 1.000,00 a euro 8.000,00¹⁰⁷.

Tuttavia, l'omessa redazione dello specifico rendiconto non potrà rappresentare una condizione sufficiente per la tassazione dei relativi proventi i quali, ha precisato l'Agenzia delle entrate¹⁰⁸, potranno considerarsi comunque detassati qualora l'ente sia in grado di fornire idonea documentazione attestante la realizzazione delle attività agevolate e i dati da inserire nel rendiconto siano comunque desumibili dalla contabilità generale della SSD.

I corrispettivi specifici

Accanto al regime di favore di cui alla legge n. 398/91 tra le agevolazioni fiscali di maggior interesse per molte SSD un ruolo di primo piano è assunto dalla c.d. decommercializzazione, ex artt. 148, comma 3, Tuir e 4, comma 4, d.P.R. n. 633/72¹⁰⁹, dei corrispettivi specifici corrisposti loro da parte di soci, tesserati e altre ASD/SSD affiliate alla propria Federazione sportiva nazionale (FSN), Disciplina sportiva associata

¹⁰⁶ Art. 20, comma 2, d.P.R. n. 600/73.

¹⁰⁷ Art. 9, comma 1, d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471.

¹⁰⁸ V. Agenzia delle Entrate, circolare 1° agosto 2018, n. 18/E, par. 6.8.

¹⁰⁹ Nella sua versione anteriore alle modifiche introdotte, a decorrere dal 21 dicembre 2021, dall'art. 5, comma 15-*quater*, d.l. 21 ottobre 2021, n. 146, convertito con modificazioni dalla legge 17 dicembre 2021, n. 215, con cui è stato previsto il passaggio dal regime di esclusione dall'Iva a quello di esenzione dei richiamati corrispettivi specifici. Le nuove disposizioni, per effetto dell'art. 1, comma 683, legge 30 dicembre 2021, n. 234 (come, da ultimo, prorogate dall'art. 3, comma 10, d.l. 27 dicembre 2024, n. 202, convertito con modificazioni dalla legge 21 febbraio 2025, n. 15) si applicano infatti a decorrere dal 1° gennaio 2026. Fino a quest'ultima data, l'applicabilità alle SSD delle disposizioni di cui all'art. 4, comma 4, d.P.R. n. 633/72, nel testo vigente anteriormente alla data di entrata in vigore del citato comma 15-*quater* dell'art. 5 d.l. n. 146/2021, trova espresso riconoscimento nell'art. 3, comma 1, d.l. 9 agosto 2024, n. 113, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 ottobre 2024, n. 143.

(DSA) o Ente di promozione sportiva (EPS), quali a titolo esemplificativo quote di iscrizione a corsi sportivi, quote di frequenza e abbonamenti, quote di stallaggio cavalli atleti¹¹⁰, rimessaggio natanti impiegati nelle attività sportive, ecc.

Il menzionato art. 148, comma 3, Tuir e, parallelamente, l'art. 4, comma 4, d.P.R. n. 633/72 nella sua versione attualmente applicabile, prevedono la piena decommercializzazione, sotto il profilo delle II.DD. e dell'Iva, delle *“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 [...]”*. Pertanto tali *“corrispettivi specifici”* rappresentano il *“prezzo”* pagato per la partecipazione alle attività sportive statutarie da parte dei propri soci (che nelle SSD sono rappresentati dai titolari di una quota del capitale sociale), dai soci di altre SSD (e dagli associati di altre ASD) affiliate alle medesime FSA/DSA/EPS di riferimento della società ricevente il corrispettivo, nonché da parte di altre ASD/SSD affiliate allo stesso ente sportivo di riferimento (FSN/DSA/EPS).

Per beneficiare dell'agevolazione in commento occorre, tuttavia, la verifica di una serie di requisiti di carattere soggettivo e oggettivo, sia formali che sostanziali.

Sotto il profilo soggettivo e per quanto di nostro interesse la decommercializzazione dei corrispettivi specifici può essere fruita esclusivamente dalle SSD che risultano affiliate ad almeno una FSN/DSA/EPS, anche paralimpiche, così come riconosciute dal CONI e iscritte nel Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche (RASD) tenuto dal Dipartimento per lo sport della Presidenza del Consiglio dei ministri. Dal punto di vista oggettivo, le attività istituzionali per le quali trova applicazione l'agevolazione in commento sono costituite dalle *“attività sportive dilettantistiche”*, così come riconosciute dall'ordinamento sportivo (FSN/DSA/EPS/CONI/RASD), ivi comprese la formazione, la didattica, la preparazione e l'assistenza alle predette attività, restando invece più incerta la possibilità di applicazione della misura di favore anche con riferimento alle attività che abbiano carattere secondario e strumentale di cui all'art. 9 d.lgs. n. 36/2021¹¹¹.

Sotto il profilo formale, gli statuti delle SSD che intendono avvalersi di tale agevolazione devono essere opportunamente coordinati con le previsioni di cui agli artt. 148, comma 8, Tuir e 4, comma 7, d.P.R. n. 633/72, nella sua versione applicabile fino a che non saranno efficaci le disposizioni sul passaggio dal regime di esclusione dall'Iva a quello di esenzione dei corrispettivi specifici in esame.

Le norme da ultimo richiamate, proprie degli enti associativi e da rendere necessariamente compatibili con la veste societaria assunta dalle SSD, richiedono l'espresso inserimento nei propri statuti di una serie di clausole quali:

¹¹⁰ Per la definizione del *“cavallo atleta”*, v. art. 22 d.lgs. n. 36/2021.

¹¹¹ Su tali aspetti, si rinvia al par. 3.

“a) divieto di distribuire anche in modo indiretto, utili o avanzi di gestione nonché fondi, riserve o capitale durante la vita dell’associazione, salvo che la destinazione o la distribuzione non siano imposte dalla legge;

b) obbligo di devolvere il patrimonio dell’ente, in caso di suo scioglimento per qualunque causa, ad altra associazione con finalità analoghe o ai fini di pubblica utilità, sentito l’organismo di controllo di cui all’articolo 3, comma 190, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, e salvo diversa destinazione imposta dalla legge;

c) disciplina uniforme del rapporto associativo e delle modalità associative volte a garantire l’effettività del rapporto medesimo, escludendo espressamente la temporaneità della partecipazione alla vita associativa e prevedendo per gli associati o partecipanti maggiori d’età il diritto di voto per l’approvazione e le modificazioni dello statuto e dei regolamenti e per la nomina degli organi direttivi dell’associazione;

d) obbligo di redigere e di approvare annualmente un rendiconto economico e finanziario secondo le disposizioni statutarie;

e) eleggibilità libera degli organi amministrativi, principio del voto singolo di cui all’articolo 2532 [rectius: 2538], comma 2, del codice civile, sovranità dell’assemblea dei soci, associati o partecipanti e i criteri di loro ammissione ed esclusione, criteri e idonee forme di pubblicità delle convocazioni assembleari, delle relative deliberazioni, dei bilanci o rendiconti; è ammesso il voto per corrispondenza per le associazioni il cui atto costitutivo, anteriore al 1° gennaio 1997, preveda tale modalità di voto ai sensi dell’articolo 2532 [rectius: 2538], ultimo comma, del codice civile e sempreché le stesse abbiano rilevanza a livello nazionale e siano prive di organizzazione a livello locale;

f) intrasmissibilità della quota o contributo associativo ad eccezione dei trasferimenti a causa di morte e non rivalutabilità della stessa”.

Al riguardo, occorre verificare se la necessità di includere negli statuti societari il richiamato divieto di distribuzione, anche indiretta, di utili possa ritenersi compatibile con la c.d. clausola di “lucratività attenuata” prevista dall’art. 8, comma 3, d.lgs. n. 36/2021 che ammette la possibilità di una parziale distribuzione degli utili ai soci da parte degli enti sportivi dilettantistici costituiti nelle forme di società di capitali e cooperative.

Come anticipato nella prima parte del presente lavoro, resta invero fortemente dubbio che l’eventuale inclusione della predetta clausola nello statuto societario possa garantire alle SSD la fruibilità del beneficio in oggetto, così come del regime agevolato di cui alla legge n. 398/91, il quale – ai sensi dell’art. 90, comma 1, legge 27 dicembre 2002, n. 289 – si applica alle sole “società sportive dilettantistiche costituite in società di capitali senza fine di lucro”.

Per consentire ai sodalizi sportivi costituiti in forma societaria l’applicazione di tali agevolazioni deve pertanto ritenersi necessario, in via prudenziale, escludere qualsiasi forma di distribuzione di utili ai

soci, anche attraverso la particolare modalità dell'aumento gratuito del capitale sociale, prevista dalla predetta clausola statutaria di "lucratività attenuata" di cui all'art. 8, comma 3, d.lgs. n. 36/2021¹¹².

Per maggiori approfondimenti sugli ulteriori punti di attrito tra le clausole statutarie concernenti la democraticità del rapporto associativo o l'intrasmissibilità delle quote, di cui alle richiamate lett. c), e) ed f) del comma 8 dell'art. 148 Tuir, e la disciplina di diritto comune delle società commerciali, si rinvia alla prima parte del presente lavoro.

Concludendo, considerando la necessità di armonizzare le diverse discipline al fine di garantire alle SSD la piena fruibilità delle disposizioni agevolative in commento, a fronte di quanti inseriscono, ove consentito dal tipo societario di riferimento, clausole di intrasferibilità delle partecipazioni, altri prevedono la possibilità di cedere le partecipazioni sociali a valore nominale (non verificandosi in tal caso alcuna distribuzione di utili, rappresentando questa la mera "restituzione" di quanto corrisposto dal socio in sede costitutiva ovvero di successivo acquisto della propria quota sociale).

Il modello EAS

Un ulteriore adempimento per la fruizione delle disposizioni in materia di decommercializzazione dei corrispettivi specifici era rappresentato dall'obbligo di trasmissione all'Agenzia delle entrate del modello EAS (anche in forma c.d. semplificata) previsto dall'art. 30, comma 1, d.l. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2.

Tale obbligo, richiesto fino al periodo d'imposta 2023, è venuto meno per le SSD iscritte nel Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche, per effetto dell'art. 6, comma 6-*bis*¹¹³, d.lgs. n. 39/2021.

Irap

Le SSD che hanno scelto di applicare il regime agevolato di cui alla legge n. 398/91 dovranno determinare l'Irap secondo il metodo forfetario. Nel modello Irap è prevista un'apposita sezione (V – Società in regime forfetario) del quadro IC, dedicato alle società di capitali. Per tali ultimi soggetti il valore della produzione è costituito dal reddito d'impresa, forfetariamente determinato secondo le regole del menzionato "regime 398" (rigo IC59), aumentato dell'importo delle retribuzioni e degli altri compensi di lavoro (personale dipendente, collaboratori coordinati e continuativi¹¹⁴, prestazioni di lavoro autonomo occasionale, compresi quelli a fronte dell'assunzione degli obblighi di fare, non fare o permettere, di cui all'art. 67, comma 1, lett. l), Tuir) (rigo IC60), nonché degli interessi passivi di competenza del periodo d'imposta, compresi quelli inclusi nei canoni di locazione finanziaria (rigo IC61).

¹¹² Tale interpretazione sembra, peraltro, indirettamente confermata dall'art. 36, comma 3, d.lgs. n. 36/2021 che, nell'assoggettare a Iva i corrispettivi delle operazioni di cessione dei contratti di lavoro subordinato sportivo, riconosce alle sole SSD e ASD "senza fini di lucro" la decommercializzazione dei corrispettivi specifici di cui all'art. 148, comma 3, Tuir.

¹¹³ Tale comma è stato inserito dall'art. 4, comma 4, lett. g), d.lgs. 29 agosto 2023 n. 120.

¹¹⁴ Con esclusione dei singoli compensi per i co.co.co. sportivi e quelli amministrativo-gestionali non professionali nell'area del dilettantismo inferiori all'importo annuo di 85.000 euro esclusi dalla base imponibile ai sensi dell'art. 36, comma 6, d.lgs. n. 36/2021, come richiamato anche dal successivo art. 37, comma 4.

Invece, nel caso di mancata applicazione del regime agevolato di cui alla legge n. 398/91, le regole da seguire per la determinazione della base imponibile ai fini dell'Irap sono quelle proprie delle società lucrative. Infatti, come precisato da recente giurisprudenza¹¹⁵, *“l’art. 90, comma 1, cit., dunque, non rinvia all’art. 10 del d.lgs. n. 446/1997, che regola in generale il calcolo della base imponibile dell’IRAP di tutti gli enti non commerciali, senza indicare un particolare regime giuridico per le associazioni sportive dilettantistiche. Tale norma, pertanto, si applica solo alle associazioni sportive dilettantistiche che rientrano nel novero degli enti non commerciali ex art. 3, comma 1, lett. e), d.lgs. n. 446/1997, ma giammai alle società sportive dilettantistiche costituite sotto forma di società di capitali che soggiacciono, invece, alle disposizioni tributarie previste per gli enti commerciali e società di capitali, tra cui l’art. 5 d.lgs. n. 446/1997”*.

Le sponsorizzazioni

Così com’era previsto dal previgente comma 8 dell’art. 90 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, anche il d.lgs. n. 36/2021 riconosce un’importante tutela a coloro che, a titolo di sponsorizzazione, finanziano il mondo sportivo non professionistico mediante l’utilizzo delle ASD/SSD come “veicolo pubblicitario” atto alla promozione della propria immagine e/o dei prodotti commercializzati e/o dei servizi svolti. L’art. 12, comma 3, d.lgs. n. 36/2021 garantisce infatti la piena deducibilità, fino all’importo annuo di euro 200.000,00, delle spese sostenute a titolo di sponsorizzazione volte alla promozione dell’immagine o dei prodotti del soggetto erogante mediante una specifica attività del beneficiario¹¹⁶.

Tra gli aspetti essenziali da verificare per garantire l’operatività della menzionata presunzione assoluta di parificazione di tali sponsorizzazioni alle “spese pubblicitarie” (e non a quelle “di rappresentanza”) la giurisprudenza prevalente ha considerato che:

- a) *“il soggetto sponsorizzato sia una compagine sportiva dilettantistica;*
- b) *sia rispettato il limite quantitativo di spesa;*
- c) *la sponsorizzazione miri a promuovere l’immagine ed i prodotti dello sponsor;*
- d) *il soggetto sponsorizzato abbia effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale”¹¹⁷.*

La qualificazione delle spese in esame quali oneri pubblicitari, nel rispetto dei requisiti sostanziali di cui sopra, comporta quindi per il soggetto erogante la piena detraibilità dell’Iva relativa alle stesse.

Altre disposizioni tributarie contenute nel d.lgs. n. 36/2021

¹¹⁵ Cass. civ., sez. trib., 20 ottobre 2023, n. 29254.

¹¹⁶ Ai sensi del richiamato art. 12, comma 3 *“Il corrispettivo in denaro o in natura in favore di società, associazioni sportive dilettantistiche e fondazioni costituite da istituzioni scolastiche, nonché di associazioni e gruppi sportivi scolastici 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, ai sensi dell’articolo 108, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917”*.

¹¹⁷ Cass. civ., sez. trib., ord. 9 luglio 2024, n. 18726.

L'art. 36 d.lgs. n. 36/2021 contiene una serie di previsioni di natura fiscale di interesse anche per le SSD senza scopo di lucro, che di seguito si dettagliano:

- assoggettamento a tassazione separata del trattamento di fine rapporto di cui all'art. 26, comma 4, d.lgs. n. 36/2021 che le FSN/DSA/EPS, anche paralimpiche, corrispondono ai lavoratori sportivi al termine della propria attività a norma dell'art. 2123 del codice civile per effetto della costituzione di fondi gestiti da rappresentanti delle società e degli sportivi¹¹⁸;
- generale rinvio all'applicazione delle disposizioni del Tuir per quanto non espressamente disciplinato dal d.lgs. n. 36/2021¹¹⁹;
- applicazione della decommercializzazione ex art. 148, comma 3, Tuir sui corrispettivi derivanti dalla cessione dei contratti di lavoro subordinato sportivo previsti dall'art. 26, comma 2, d.lgs. n. 36/2021¹²⁰;
- equiparazione alle operazioni esenti dall'Iva ex art. 10 d.P.R. n. 633/72 delle somme ricevute a titolo di premio di addestramento e formazione tecnica di cui all'art. 31, comma 2, d.lgs. n. 36/2021 a seguito della stipula da parte dello sportivo del primo contratto di lavoro con un'altra associazione o società sportiva dilettantistica ovvero con una società sportiva professionistica¹²¹;
- esclusione dalla base imponibile delle imposte sul reddito, fino all'importo complessivo annuo di euro 15.000,00, dei compensi di lavoro sportivo nell'area del dilettantismo svolto in forma di lavoro autonomo ovvero collaborazione coordinata e continuativa ex art. 28 d.lgs. n. 36/2021, nonché dei compensi per le attività di carattere amministrativo-gestionale rese in favore di SSD/ASD e di FSN/DSA/EPS, anche paralimpici, riconosciuti dal CONI o dal CIP ex art. 37 del medesimo d.lgs. n. 36/2021¹²²;
- esclusione dalla base imponibile ai fini dell'Irap di tutti i singoli compensi per i collaboratori coordinati e continuativi (sia sportivi che amministrativo-gestionali) operanti nell'area del dilettantismo qualora inferiori all'importo annuo di euro 85.000,00¹²³;
- applicazione della ritenuta a titolo di imposta del 20% ex art. 30, comma 2, d.P.R. n. 600/73 sui premi corrisposti ai propri tesserati in qualità di atleti e tecnici che operano nell'area del dilettantismo per i risultati ottenuti nelle competizioni sportive, anche a titolo di partecipazione a

¹¹⁸ Cfr. art. 36, comma 1, d.lgs. n. 36/2021.

¹¹⁹ Art. 36, comma 2, d.lgs. n. 36/2021.

¹²⁰ Cfr. art. 36, comma 3, d.lgs. n. 36/2021.

¹²¹ Cfr. art. 36, comma 4, d.lgs. n. 36/2021. Come anticipato, tale premio, qualora sia percepito da SSD e ASD senza fini di lucro che abbiano optato per il regime agevolato di cui alla legge n. 398/91, non concorre alla determinazione del reddito di tali enti.

¹²² V. art. 36, comma 6, d.lgs. n. 36/2021 come richiamato anche dal successivo art. 37, comma 4.

¹²³ Cfr. art. 36, comma 6, secondo periodo, d.lgs. n. 36/2021. All'atto del pagamento il lavoratore sportivo rilascia autocertificazione attestante l'ammontare dei compensi percepiti per le prestazioni sportive dilettantistiche rese nell'anno solare.

raduni, quali componenti delle squadre nazionali di disciplina nelle manifestazioni nazionali o internazionali da parte di SSD/ASD, FSN/DSA/EPS, CONI e CIP¹²⁴.

Imposta di bollo e di registro

Per quanto concerne l'imposta di bollo, le SSD senza scopo di lucro rientrano tra i soggetti esentati per effetto di quanto previsto dall'art. 27-bis della Tabella B allegata al d.P.R. n. 642/72. In particolare, l'esenzione ha ad oggetto *“atti, documenti, istanze, contratti, nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni”*, siano essi *“posti in essere”* ovvero *“richiesti”* dalle SSD o nei quali le stesse risultino parte (ad esempio, il contratto di locazione o comodato della sede sociale, la convenzione per la concessione di un impianto sportivo, le pratiche di registrazione atti in Agenzia delle entrate, le pratiche di Comunica in CCIAA, le pratiche di cessione quote, ecc.).

Con riferimento all'imposta di registro, l'art. 12, comma 2, d.lgs. n. 36/2021 prevede l'applicazione dell'imposta in misura fissa (euro 200,00) sugli atti costitutivi e di trasformazione delle SSD¹²⁵.

Limiti all'utilizzo del contante

Gli enti che hanno optato per il regime agevolato di cui alla legge n. 398/91 e, più in generale, tutte le ASD/SSD a prescindere dal regime fiscale applicato devono rispettare la previsione di cui all'art. 25, comma 5, legge n. 133/99 secondo la quale *“I pagamenti a favore di società, enti o associazioni sportive dilettantistiche di cui al presente articolo e i versamenti da questi effettuati sono eseguiti, se di importo pari o superiore a 1.000 euro, tramite conti correnti bancari o postali a loro intestati ovvero secondo altre modalità idonee a consentire all'amministrazione finanziaria lo svolgimento di efficaci controlli”*, pena l'applicazione delle sanzioni previste dall'art. 11 d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471¹²⁶.

Si ritiene quindi che tutti i pagamenti eseguiti e gli incassi ricevuti dalle SSD non possono essere effettuati mediante denaro contante in misura superiore al limite di euro 999,99 (per singola operazione), bensì tramite bonifici bancari o postali, assegni bancari o circolari e altri strumenti di pagamento tracciabili quali, bancomat, carte di debito o di credito, carte prepagate, applicazioni di pagamento via *smartphone* collegate a un conto corrente, MAV, bollettini postali, ecc.

¹²⁴ V. art. 36, comma 6-quarter, d.lgs. n. 36/2021. Si ricorda che, per effetto dell'art. 14, comma 2-quater, d.l. 30 dicembre 2023, n. 215, conv. dalla l. 23 febbraio 2024, n. 18, è stato previsto l'esonero dalla predetta ritenuta delle somme versate agli atleti partecipanti a manifestazioni sportive dilettantistiche dal 29 febbraio 2024 al 31 dicembre 2024 qualora l'ammontare complessivo dei premi corrisposti al medesimo percipiente nel suddetto periodo dal sostituto d'imposta non avesse superato l'importo di 300 euro. Nel caso di superamento di tale soglia, le somme erogate avrebbero dovuto essere assoggettate, invece, alla menzionata ritenuta alla fonte, per il loro intero ammontare.

¹²⁵ Si ritiene che la medesima misura sia applicabile anche alle registrazioni delle verbalizzazioni degli organi sociali e degli aggiornamenti statutari.

¹²⁶ Si ricorda che l'esclusione dei singoli compensi per i co.co.co. sportivi e quelli amministrativo-gestionali non professionali nell'area del dilettantismo inferiori all'importo annuo di 85.000 euro esclusi dalla base imponibile ai sensi dell'art. 36, comma 6, d.lgs. n. 36/2021, come richiamato anche dal successivo art. 37, comma 4.

Al riguardo, si ritiene opportuno interpretare il termine “versamenti” non come il mero deposito di denaro sul proprio conto corrente bancario, bensì come “pagamento” da parte della SSD a favore di terzi fornitori di beni/servizi.

10. Adempimenti contabili e di bilancio e cenni in materia di lavoro

La SSD è, a tutti gli effetti, una società di capitali con i relativi obblighi civilistici e contabili. Pertanto, sotto il profilo degli adempimenti avrà l'onere di dotarsi di un sistema di rilevazione dei fatti di gestione secondo il criterio di competenza economica (partita doppia), nonché di:

- 1) istituire e aggiornare i libri obbligatori e le altre scritture contabili di cui all'art. 2214 del codice civile;
- 2) istituire e aggiornare i libri sociali;
- 3) redigere il bilancio ai sensi dell'art. 2423 e ss. del codice civile e depositare lo stesso al Registro delle Imprese territorialmente competente.

Inoltre, si ricorda che trattandosi di ente commerciale non opera la previsione di cui all'art. 144, comma 2, Tuir che prevede per gli enti non lucrativi che esercitano anche attività d'impresa l'obbligo di tenere la contabilità separata tra attività istituzionale e attività commerciale.

Pe quanto attiene alla materia del lavoro, un'ulteriore importante novità introdotta con la Riforma dello Sport è rappresentata dalla definizione e perimetrazione normativa della figura del lavoratore sportivo e del volontario.

L'attività di lavoro sportivo può costituire oggetto di un rapporto di lavoro subordinato o di un rapporto di lavoro autonomo, anche nella forma di collaborazioni coordinate e continuative ex art. 409, comma 1, n. 3 c.p.c.

In dettaglio, ai sensi degli artt. 2, comma 1, lett. dd), e 25, comma 1, d.lgs. n. 36/2021 è considerato lavoratore sportivo *“l'atleta, l'allenatore, l'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 a favore di un soggetto dell'ordinamento sportivo iscritto nel Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche, nonché a favore delle Federazioni sportive nazionali, delle Discipline sportive associate, degli Enti di promozione sportiva, delle associazioni benemerite, anche paralimpici, del CONI, del CIP e di Sport e salute S.p.a. o di altro soggetto tesserato”*.

Ai sensi dell'art. 25, comma 1-ter, il soggetto tesserato diverso dalle sette figure di legge di cui sopra potrà essere contrattualizzato quale lavoratore sportivo esclusivamente nel caso in cui la propria

mansione (e il conseguente tesseramento federale) sia coerente con le figure espressamente previste nei mansionari pubblicati sul sito del Dipartimento per lo sport¹²⁷.

Non analizzando ulteriormente il tema del lavoro sportivo, già oggetto di specifico approfondimento¹²⁸, l'attenzione è posta sulla figura del volontario e, pertanto, sulla possibilità anche per gli enti societari (di natura commerciale) che operano in ambito sportivo di avvalersi di soggetti non retribuiti.

L'art. 29, comma 1, d.lgs. n. 36/2021 prevede per le SSD la facoltà di dotarsi di collaboratori volontari limitatamente per lo svolgimento delle proprie attività istituzionali. Le prestazioni dei volontari, comprensive dello svolgimento diretto dell'attività sportiva (come, per esempio, nel caso degli atleti), nonché della formazione, della didattica e della preparazione degli atleti (come, ad esempio, nel caso degli allenatori, formatori, accompagnatori, ecc.), non possono prevedere il pagamento di alcun compenso ma, eventualmente, il rimborso delle spese sostenute, sia documentate a piè di lista sia in forma forfettaria. Tuttavia, in quest'ultimo caso, il rimborso – che non concorre a formare il reddito del percipiente – non può superare l'importo di 400 euro mensili e dovranno essere rispettate le altre stringenti previsioni di cui al comma 2 del cit. art. 29¹²⁹.

Concludendo, si ricorda che l'ente sportivo che intende avvalersi delle prestazioni di volontari dovrà garantire loro un'adeguata copertura assicurativa per la responsabilità civile verso terzi (in molte FSN/DSA/EPS già prevista nelle coperture garantite dal tesseramento) e considerare che non sarà possibile instaurare parallelamente con gli stessi una qualsiasi forma di rapporto di lavoro subordinato o autonomo ovvero ogni altro rapporto di lavoro retribuito.

¹²⁷ L'art. 25, comma 1-ter, d.lgs. n. 36/2021 prevede che *“Le mansioni necessarie, oltre a quelle indicate nel primo periodo del comma 1, per lo svolgimento di attività sportiva, sono approvate con decreto dell'Autorità di Governo delegata in materia di sport, sentito il Ministro del lavoro e delle politiche sociali. Detto elenco è tenuto dal Dipartimento per lo sport della Presidenza del Consiglio dei ministri e include le mansioni svolte dalle figure che, in base ai regolamenti tecnici delle Federazioni Sportive Nazionali e delle Discipline Sportive Associate, anche paralimpiche, sono necessarie per lo svolgimento delle singole discipline sportive e sono comunicate al Dipartimento per lo sport, attraverso il CONI e il CIP per gli ambiti di rispettiva competenza, entro il 31 dicembre di ciascun anno. In mancanza, si intendono confermate le mansioni dell'anno precedente”*.

¹²⁸ Cfr. Documento CNDCEC/FNC, *Il lavoratore sportivo alla luce della riforma del settore e dei decreti correttivi*, del 1° dicembre 2023.

¹²⁹ Ai sensi dell'art. 29, comma 2, d.lgs. n. 36/2021 *“Le prestazioni dei volontari sportivi di cui al comma 1 non sono retribuite in alcun modo, nemmeno dal beneficiario. Ai volontari sportivi possono essere riconosciuti rimborsi forfettari per le spese sostenute per attività svolte anche nel proprio comune di residenza, nel limite complessivo di 400 euro mensili, in occasione di manifestazioni ed eventi sportivi riconosciuti dalle Federazioni sportive nazionali, dalle Discipline sportive associate, dagli Enti di promozione sportiva, anche paralimpici, dal CONI, dal CIP e dalla società Sport e salute S.p.a. purché questi ultimi individuino, con proprie deliberazioni, le tipologie di spese e le attività di volontariato per le quali è ammessa questa modalità di rimborso. Gli enti eroganti sono tenuti a comunicare i nominativi dei volontari sportivi che nello svolgimento dell'attività sportiva ricevono i rimborsi forfettari e l'importo corrisposto a ciascuno attraverso il Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche, in apposita sezione del Registro stesso, entro la fine del mese successivo al trimestre di svolgimento delle prestazioni sportive del volontario sportivo. Tale comunicazione è resa immediatamente disponibile, per gli ambiti di rispettiva competenza, all'Ispettorato nazionale del lavoro, all'Istituto nazionale della previdenza sociale (INPS) e all'Istituto nazionale per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro (INAIL). La suddetta comunicazione è messa a disposizione tramite la piattaforma digitale nazionale dati di cui all'articolo 50-ter del codice dell'amministrazione digitale di cui al decreto legislativo 7 marzo 2005, n. 82, nonché tramite il sistema pubblico di connettività di cui all'articolo 73 del medesimo codice dell'amministrazione digitale, senza nuovi o maggiori oneri a carico delle amministrazioni di riferimento. I rimborsi di cui al presente comma non concorrono a formare il reddito del percipiente. Detti rimborsi concorrono al superamento dei limiti di non imponibilità previsti dall'articolo 35, comma 8-bis, e costituiscono base imponibile previdenziale al relativo superamento, nonché dei limiti previsti dall'articolo 36, comma 6”*.



Fondazione Nazionale di Ricerca dei Commercialisti E.T.S.
Piazza della Repubblica, 68 00185 Roma