

## **IL TRATTAMENTO CONTABILE E FISCALE DEI DIRITTI SULLE PRESTAZIONI DEGLI ATLETI DILETTANTI**

Per le associazioni sportive dilettantistiche e per le società sportive dilettantistiche risulta di fondamentale importanza analizzare il trattamento civilistico e fiscale del trasferimento dei diritti sulle prestazioni degli atleti dilettanti.

L'atleta che intenda svolgere attività sportiva con un determinato sodalizio instaura, inevitabilmente, un rapporto con quest'ultimo. Detto rapporto si configura come rapporto di "tesseramento" e ha come corollario necessario il diritto dell'atleta a praticare l'attività sportiva prescelta con quella associazione/società sportiva, e, d'altro canto, il diritto del sodalizio alla prestazione sportiva dell'atleta; tale situazione rileva il concetto di "vincolo sportivo".

A tale riguardo, è necessario chiarire chi può essere definito "atleta dilettante", posto che la disciplina del "vincolo" non concerne, invece, gli atleti considerati "professionisti".

L'"atleta dilettante" è colui che svolge una attività sportiva non dichiarata professionistica dalla Federazione di appartenenza, ai sensi della L. 91/1981. L'atleta dilettante, attraverso il tesseramento alla società o all'associazione sportiva con la quale decide di praticare la propria disciplina sportiva, entra nel regime del "vincolo sportivo", consistente, come detto, nell'obbligo per l'atleta di praticare lo sport prescelto esclusivamente nell'interesse del sodalizio sportivo, riconosciuto dal Coni, per il quale è stato tesserato.

**N.B.:** → La durata del vincolo sportivo è determinata dalle Federazioni di appartenenza, pertanto varia a seconda della disciplina sportiva praticata.

**N.B.** → A partire dal 31 dicembre 2023 ai sensi dell'art. 31 D. Lgs. N. 36/2021.

### **1. IL RAPPORTO GIURIDICO TRA ATLETA E SOCIETÀ SPORTIVA**

Fino all'entrata in vigore della L. 91/1981, il Legislatore non aveva avvertito l'esigenza di disciplinare il rapporto giuridico fra gli atleti e i sodalizi sportivi, tant'è che prima della emanazione della suddetta legge non era ben definita la differenza fra "*atleti dilettanti*" e "*atleti professionist*".

Risulta essere considerato dilettante colui che praticava attività sportiva senza trarne beneficio economico, mentre era considerato professionista l'atleta che faceva dello sport la sua principale attività al fine di conseguire un guadagno.

In entrambi i casi, di fatto, con il tesseramento la società sportiva garantiva all'atleta la possibilità di disputare la propria attività agonistica, avendone però in cambio le sue sorti. Infatti, l'atleta si ritrovava privo di libertà contrattuale e di diritto di recesso.

In base a tale vincolo, la società titolare del c.d. "cartellino" poteva decidere di trasferire l'atleta ad altra società sportiva anche senza il consenso dell'interessato, e anche e soprattutto dietro il pagamento di un corrispettivo.

L'entrata in vigore, l'avvento della L. 91/1981 ha provocato, sul punto, profondi cambiamenti. In particolare, l'articolo 1, L. 91/1981 così recita: "L'esercizio dell'attività sportiva, sia essa svolta in forma individuale o collettiva, sia in forma professionistica o dilettantistica, è libero", comportando di fatto, come evidenziato in dottrina, la protezione degli interessi di "coloro i quali desiderano svolgere attività agonistiche all'esterno dell'ordinamento sportivo" o anche, in ogni caso, all'interno di tale ordinamento, la garanzia che andasse "agli atleti la scelta dello sport preferito e alle società la scelta della Federazione a cui affiliarsi".

Proprio alla luce dell'articolo 1, quindi, è stata valorizzata la libertà di contrattare, consacrata poi nell'articolo 5 (durata massima e cessione del contratto), nell'articolo 6 (libertà di stipulare un nuovo contratto alla scadenza di quello precedente), e in particolare nell'articolo 16 (abolizione graduale del vincolo).

## **2. LA LEGGE N. 91/81 AMBITO SOGGETTIVO E OGGETTIVO**

L'ambito "soggettivo" di applicazione della L. 91/1981, come descritto all'articolo 2 limita la propria applicabilità esclusivamente agli sportivi professionisti, con esclusione quindi di quel vasto numero di atleti che non possono essere definiti tali, ma appartengono all'area del dilettantismo sportivo. (Art. 2)

In particolare, secondo il predetto articolo 2, ai fini dell'applicazione della legge: "sono sportivi professionisti gli atleti, gli allenatori, i direttori tecnico-sportivi e i preparatori atletici che esercitano l'attività sportiva a titolo oneroso con carattere di continuità nell'ambito delle discipline regolamentate dal Coni e che conseguono la qualificazione dalle Federazioni sportive nazionali, secondo le norme emanate dalle Federazioni stesse con l'osservanza delle direttive stabilite dal Coni per la distinzione dell'attività dilettantistica da quella professionistica".

La L. 91/1981 rileva i presupposti ed elementi oggettivi del rapporto di lavoro subordinato professionistico, che riguardano i profili istituzionali dell'organizzazione sportiva nella quale il rapporto stesso si inserisce: - l'esercizio dell'attività sportiva nell'ambito delle discipline regolate dal Coni.

Tale legge è applicabile soltanto ai contratti stipulati tra tesserati e società affiliate alle Federazioni sportive nazionali, mentre ne restano esclusi i soggetti appartenenti ad altri organismi sportivi (ad esempio, Enti di promozione sportiva); - nel riconoscimento da parte della rispettiva Federazione di appartenenza di un settore di attività specificatamente regolato in forma professionistica: a oggi, solo 4 Federazioni sportive nazionali regolano al proprio interno un settore professionistico, vale a dire in Federazione Italiana Gioco Calcio, Federazione Italiana Golf, Federazione Italiana Ciclismo e Federazione Italiana Pallacanestro).

**N.B.:** → **Pertanto, l'atleta dilettante è soggetto al “vincolo sportivo” così come regolamentato dalle stesse Federazioni.**

Una ASD e/o SSD, interessate alla prestazione di un atleta vincolato, per poterlo inserire nel proprio organico, dovrà ricevere il c.d. “nulla osta” dal sodalizio di origine. Il rilascio di detto documento avviene, solitamente, a fronte del pagamento di un corrispettivo da parte del nuovo sodalizio in favore di quello cedente.

L'ammontare di tale somma viene liberamente determinato tra le parti atleta e sodalizio sportivo.

### **3. TRATTAMENTO CONTABILE DEL TRASFERIMENTO DEI DIRITTI SULLE PRESTAZIONI DEGLI ATLETI DILETTANTI**

Il diritto alla prestazione sportiva dell'atleta deve essere inquadrato contabilmente nella categoria dei beni immateriali.

L'Organismo italiano di contabilità, nel proprio Principio contabile n. 24, ai § 9 e 50, ha testualmente previsto quanto segue.

#### **➡ Paragrafo 9:**

- ▶ I beni immateriali sono beni non monetari, individualmente identificabili, privi di consistenza fisica e sono, di norma, rappresentati da diritti giuridicamente tutelati.

Un bene immateriale è individualmente identificabile quando:

- a) è separabile, ossia può essere separato o scorporato dalla società e pertanto può essere venduto, trasferito, dato in licenza o in affitto, scambiato;
- b) deriva da diritti contrattuali o da altri diritti legali, indipendentemente dal fatto che tali diritti siano trasferibili o separabili dalla società o da altri diritti e obbligazioni.

Essi comprendono diritto di brevetto industriale, diritti di utilizzazione di opere dell'ingegno, concessioni, licenze, marchi e altri diritti simili.

➔ **Paragrafo 50:**

- ▶ i beni immateriali sono rilevati in bilancio quando: - è soddisfatta la definizione di bene immateriale di cui al § 9;
- ▶ la società acquisisce il potere di usufruire dei benefici economici futuri derivanti dal bene stesso e può limitare l'accesso da parte di terzi a tali benefici;
- ▶ il costo è stimabile con sufficiente attendibilità

**N.B.:** ➔ Nella redazione dei bilanci, obbligatori per le Ssd, il costo andrà pertanto iscritto alla voce B I 7 dello Stato patrimoniale e ammortizzato, secondo quanto disposto dall'articolo 2426, cod. civ., in base alla durata del contratto; nello specifico, a bilancio sarà indicata la voce "diritti pluriennali alle prestazioni degli atleti".

L'impostazione contabile evidenzia tale valore e rappresenta il diritto di fruire da parte delle ASD e /o SSD in via esclusiva delle prestazioni sportive degli atleti tesserati per la società di appartenenza ed è rappresentato dall'insieme dei costi sostenuti per l'acquisizione dei c.d. "cartellini", che di certo sono del tutto inquadrabili nella definizione di "beni immateriali" di cui sopra.

**N.B.:** ➔ viene determinato in una posta attiva del patrimonio perché il valore della prestazione dell'atleta determinerà a un plausibile vantaggio per la società duraturo nel tempo.

**N.B.:** ➔ L'esistenza del vincolo comporta che il trasferimento dell'atleta, rectius del diritto allo sfruttamento delle prestazioni di quest'ultimo, ai sensi delle norme federali, possa avvenire solo tramite il rilascio di un "nulla osta" da parte della società cedente, che potrà essere a tempo determinato (nelle ipotesi di mero "prestito") o indeterminato (in caso di cessione a titolo definitivo).

**N.B.:** ➔ il rilascio del c.d. "nulla osta" e dunque del "cartellino" dell'atleta, normalmente, avviene a fronte del pagamento di un corrispettivo da parte della società cessionaria in favore della cedente. L'ammontare di tale somma, viene liberamente determinata tra le parti.

#### **4. REGIME FISCALE TRASFERIMENTO DEI DIRITTI SULLE PRESTAZIONI ATLETI DILETTANTI ART. 148 – 3° COMMA DPR 917/86**

Il trattamento fiscale ai fini Ires, affermando che la decommercializzazione di cui all'articolo 148, comma 3, Tuir è applicabile sul presupposto, come sopra evidenziato, che l'attività sia svolta in diretta attuazione degli scopi istituzionali e, in ogni caso, sia resa in favore di altri enti che siano affiliati alla stessa Federazione sportiva nazionale.

Giova chiarire che tale trattamento è applicabile alle associazioni e società sportive dilettantistiche che, oltre all'affiliazione alla stessa organizzazione locale o nazionale, ovvero alla stessa Federazione sportiva nazionale:

- abbiano provveduto alla trasmissione del Modello EAS;
- siano dotate di statuto conforme ai principi di cui all'articolo 148, comma 8, Tuir, a esclusione delle lettere c) ed e) per le società sportive dilettantistiche.

È necessario precisare inoltre che, nel caso in cui la cessione della prestazione dell'atleta abbia fini meramente speculativi, ad esempio se il diritto è stato precedentemente acquistato e successivamente ceduto senza che l'atleta sia stato coinvolto nella formazione tecnica dell'attività sportiva praticata, il trattamento di tale cessione non potrà rientrare nell'alveo dell'applicazione dell'articolo 148, comma 3, Tuir (*per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali, sportive dilettantistiche, ..., non si considerano commerciali le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, ...*);

**N.B.:** → nel caso in cui il “trasferimento” ha generato una plusvalenza, la stessa sarà da assoggettare alla normativa prevista dall'articolo 86, Tuir “(Le plusvalenze dei beni relativi all'impresa, diversi da quelli indicati nel comma 1 dell'articolo 85, concorrono a formare il reddito: a) se sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso)”;

**N.B.:**→ nel caso in cui il trasferimento venga effettuato da un ASD/SSD che abbia optato per il regime agevolativo di cui alla L. 398/1991, la plusvalenza derivante dai diritti alle prestazioni sportive degli atleti è da assoggettare a tassazione in aggiunta al reddito determinato forfettariamente.

**N.B.:** → La circolare Agenzia delle Entrate n. 18/E/2018, confermando l'applicazione dell'articolo 148, comma 3, Tuir alla cessione verso corrispettivo del diritto alla prestazione sportiva dell'atleta, conferma la tesi che tale cessione può considerarsi rientrante nell'ambito delle attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali.

Pertanto, tale corrispettivo può essere considerato, ai fini Ires, decommercializzato, in tutti quei casi in cui la cessione non abbia “finalità meramente speculative”.

## 5. IL REGIME DELL'IVA

L'articolo 4, L. 398/1991 prevede che “le cessioni dei diritti alle prestazioni sportive degli atleti effettuate dalle associazioni sportive di cui alla presente legge sono soggette all'Iva con l'aliquota del 22%”.

**N.B.: → La circolare N. 18/E/2018**

La circolare n. 18/E/2018 non fa menzione della cessione dei diritti alla prestazione sportiva dell'atleta da parte di associazione e società sportive dilettantistiche senza fini di lucro ai fini dell'Iva.

Va inoltre specificato che la cessione del diritto alla prestazione dell'atleta ad altro sodalizio, sotto il profilo fiscale, non si differenzia nel caso in cui si tratti di trasferimento temporaneo, c.d. prestito, o di trasferimento a titolo definitivo.

## 6. IL PREMIO DI ADDESTRAMENTO E FORMAZIONE TECNICA

Bisogna evidenziare che la cessione dei diritti sulle prestazioni atleti dilettanti nulla ha a che vedere con il c.d. "premio di addestramento e formazione tecnica" disciplinato dall'articolo 6, L. 91/1981 che gode di un regime di defiscalizzazione particolare, limitato alle indennità percepite nel trasferimento di un tesserato del settore professionistico.

TRASFERIMENTO DEL TITOLO SPORTIVO			
<b>A titolo definitivo</b>	<b>IRES</b> applicazione articolo 148 comma 3 del Tuir	<b>IVA:</b> applicazione articolo 4, L. 398/1991, assoggettamento aliquota ordinaria 22%	Plusvalenza tassabile Non
<b>A titolo temporaneo</b>	<b>IRES:</b> applicazione articolo 148, comma 3, Tuir	<b>IVA:</b> applicazione articolo 4, L. 398/1991, assoggettamento aliquota ordinaria 22%	Plusvalenza tassabile Non
<b>Atleta precedentemente acquistato e poi rivenduto senza che sia stato coinvolto nell'attività di formazione e crescita sportiva</b>	<b>IRES:</b> applicazione articolo 148, comma 3, Tuir	<b>IVA:</b> applicazione articolo 4, L. 398/91, assoggettamento aliquota ordinaria 22%	Plusvalenza; Tassabile, articolo 86, Tuir articolo 2 comma 5, L. 398/1991

TRASFERIMENTO DEL DIRITTO DI PRESTAZIONE DELL'ATLETA IN AMBITO PROFESSIONISTIVO			
<b>Indennità di preparazione e promozione dell'atleta di cui all'articolo 6, L. 91/1981</b>	<b>IRES:</b> non concorre alla formazione del reddito articolo 3, L. 398/1991	<b>IVA:</b> esente da Iva ai sensi dell'articolo 10, D.P.R. 633/1972 equiparata dall'articolo 15, L. 91/1981	

<b>TRASFERIMENTO DEL DIRITTO ALLA PRESTAZIONE DELL'ATLETA DA PARTE DI ASD/SSD SENZA SCOPO DI LUCRO A SOCIETÀ LUCRATIVA</b>			
	<b>IRES:</b> assoggettamento a tassazione ordinaria	<b>IVA:</b> assoggettamento aliquota ordinaria 22%	<b>Plusvalenza</b>

*28 aprile 2022*

**Circolare a cura della Commissione Studi AICAS – (Commercialisti Azienda Sport)**