



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

**La riforma dello sport:
disciplina applicabile dall'1.7.2023 e novità
del DLgs. correttivo n. 120/2023**

(Circolare n. 18 del 21 settembre 2023)

Indice

1. Premessa	3
2. Riordino delle discipline civilistiche	3
3. Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche	7
4. Rapporti di lavoro sportivo	7
5. Profili previdenziali del lavoro sportivo	10
6. Tutela contro gli infortuni	12
7. Collaborazioni amministrative e gestionali	12
8. Trattamento fiscale del lavoro sportivo	13

1. Premessa

Il DLgs. 28.2.2021 n. 36 – rubricato “Riordino e riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici, nonché di lavoro sportivo” – detta una disciplina organica in materia di sport dilettantistico, dal punto di vista civilistico, fiscale e previdenziale, in attuazione della delega contenuta nella L. 8.8.2019 n. 86.

La gran parte delle disposizioni del DLgs. 36/2021 è diventata operativa dall’1.7.2023. Le novità sono particolarmente rilevanti per il mondo sportivo, interessando soprattutto:

- l’inquadramento civilistico degli enti sportivi professionistici e dilettantistici;
- la nuova disciplina del lavoro sportivo, anche sotto il profilo tributario.

Di conseguenza, le associazioni e le società sportive dilettantistiche sono tenute ad adeguare alla nuova disciplina:

- i propri statuti;
- i rapporti che intrattengono con le diverse figure professionali che lavorano o collaborano con l’ente.

Il quadro normativo è stato ulteriormente innovato ad opera del DLgs. 29.8.2023 n. 120, in vigore dal 5.9.2023; attraverso tale intervento sono state apportate numerose modifiche, sia al DLgs. 36/2021 che al DLgs. 39/2021 – recante “Semplificazione di adempimenti relativi agli organismi sportivi”, in vigore dal 31.8.2022 –, nonché ad altri decreti attuativi della Riforma dello sport.

2. Riordino delle disposizioni civilistiche

Prima della Riforma dello sport, i requisiti per la costituzione di un’associazione o di una società sportiva dilettantistica erano contenuti nell’art. 90 della L. 289/2002. Numerosi commi di tale articolo sono stati abrogati e le previsioni trasferite, con modifiche, nel DLgs. 36/2021.

2.1. Forma giuridica

L’ente sportivo dilettantistico può assumere esclusivamente una delle seguenti forme giuridiche:

- associazione sportiva (con personalità giuridica o priva di personalità giuridica);
- società di capitali;
- cooperativa;
- ente del Terzo settore.

Le associazioni e le società sportive dilettantistiche devono indicare:

- nella denominazione sociale la finalità sportiva;
- la ragione o la denominazione sociale dilettantistica.

Ente del Terzo settore sportivo dilettantistico

Tra le forme giuridiche ammissibili compare anche quella dell’ente del Terzo settore:

- costituito ai sensi dell’art. 4 co. 1 del DLgs. 117/2017;
- che esercita come attività di interesse generale l’organizzazione e la gestione di attività sportive

dilettantistiche.

A tal fine, l'ente del Terzo settore dovrà essere iscritto sia nel RUNTS che nel Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche (RASD).

Dal punto di vista del coordinamento delle discipline, l'ente del Terzo settore sportivo dilettantistico sarà soggetto:

- alle disposizioni di cui al codice del Terzo settore, in linea generale;
- alle disposizioni di cui al DLgs. 36/2021 per quanto riguarda l'attività sportiva dilettantistica esercitata, e solo in quanto compatibili con il codice del Terzo settore.

2.2. Atto costitutivo e statuto

Le associazioni e le società sportive dilettantistiche si costituiscono con atto scritto, in cui devono essere espressamente indicati i seguenti elementi:

- sede legale;
- denominazione;
- oggetto sociale;
- rappresentanza legale;
- assenza di fini di lucro;
- norme sull'ordinamento interno;
- obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari e delle relative modalità di approvazione da parte degli organi statutari;
- modalità di scioglimento dell'associazione (per quanto riguarda le società si applica la disciplina prevista dal codice civile);
- obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento.

Poiché possono essere enti sportivi dilettantistici associazioni, società o cooperative, oltre alla disciplina specifica del DLgs. 36/2021, rimane applicabile anche l'ordinaria disciplina civilistica.

Adeguamento statutario - Termine del 31.12.2023

La Riforma dello sport originariamente non riconosceva agli enti sportivi esistenti un periodo transitorio per adeguare i propri statuti alla nuova disciplina. In assenza di specifiche disposizioni in merito, le nuove disposizioni sono entrate in vigore l'1.7.2023 per cui, da tale data, gli enti avrebbero dovuto disporre di statuti a norma.

Nell'ottica di agevolare i sodalizi sportivi, il DLgs. correttivo n. 120/2023 consente agli enti esistenti di adeguare i propri statuti entro il 31.12.2023. Il mancato adeguamento entro tale data porterà alla cancellazione d'ufficio dal Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche (RASD).

Le modifiche statutarie effettuate entro il 31.12.2023 per adeguarsi alle novità della Riforma dello sport sono esenti dall'imposta di registro.

Per quanto riguarda i soggetti neo-costituiti, la mancata conformità dello statuto a quanto previsto dal

DLgs. 36/2021 rende inammissibile la richiesta di iscrizione nel RASD.

2.3. Oggetto sociale

Le novità più rilevanti apportate dalla Riforma dello sport in materia di clausole statutarie riguardano l'oggetto sociale.

Oggetto sociale	
art. 90 co. 18 lett. b) della L. 289/2002	art. 7 co. 1 lett. b) del DLgs. 36/2021
"l'oggetto sociale con riferimento all'organizzazione di attività sportive dilettantistiche, compresa l'attività didattica"	"l'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"

L'intervento del DLgs. 36/2021, da un lato, precisa meglio le caratteristiche dell'oggetto sociale, mentre dall'altro introduce nuovi elementi di cui tenere conto. In particolare:

- l'organizzazione e la gestione di attività sportive dilettantistiche devono essere esercitate in via stabile e principale; le associazioni e le società possono esercitare anche attività diverse, che devono però rimanere secondarie rispetto all'oggetto principale;
- l'attività sportiva dilettantistica non si esaurisce nell'attività agonistica, ma comprende anche formazione, didattica, preparazione e assistenza all'attività sportiva.

Attività secondarie e strumentali

Tradizionalmente la copertura dei costi dell'attività sportiva dell'ente dilettantistico si basa sulle quote associative e sui corrispettivi specifici decommercializzati, sui proventi dell'attività pubblicitaria e di sponsorizzazione e sullo svolgimento di altre attività commerciali a supporto dell'attività sportiva.

Al fine di garantire l'esercizio di attività che assicurino la copertura dei costi dell'attività sportiva di base, l'art. 9 del DLgs. 36/2021 prevede che le associazioni e società sportive dilettantistiche possano esercitare attività diverse da quelle istituzionali, a condizione che:

- l'atto costitutivo o lo statuto lo consentano;
- tali attività abbiano carattere secondario e strumentale rispetto alle attività principali, secondo limiti e criteri definiti con un DPCM che dovrà essere emanato.

Il DLgs. correttivo n. 120/2023 ha previsto che il mancato rispetto dei citati criteri per due esercizi consecutivi comporta la cancellazione d'ufficio dal RASD.

In base all'art. 9 co. 1-*bis* del DLgs. 36/2021, sono in ogni caso esclusi dal computo dei citati limiti i proventi derivanti da:

- sponsorizzazioni;
- rapporti promo pubblicitari;
- cessione di diritti e indennità legate alla formazione degli atleti;

- gestione di impianti e strutture sportive.

Enti del Terzo settore

L'ente sportivo può assumere la forma di ente del Terzo settore a condizione che venga esercitata, come attività di interesse generale, l'organizzazione e la gestione di attività sportive dilettantistiche. In tal caso, l'ente del Terzo settore può iscriversi nel RASD e applicare le disposizioni di cui al DLgs. 36/2021 anche se l'attività di organizzazione e gestione di attività sportive dilettantistiche è svolta accanto ad un'altra delle attività di interesse generale.

In sostanza, all'ente del Terzo settore sportivo dilettantistico è consentito l'esercizio di una o più attività principali, oltre a quella di organizzazione e gestione di attività sportive. Gli altri enti sportivi, invece, devono svolgere come attività principale e stabile esclusivamente quella sportiva dilettantistica.

2.4. Assenza dello scopo di lucro

Nello statuto deve essere espressamente prevista l'assenza di fini di lucro; in particolare, eventuali utili e avanzi di gestione devono essere destinati allo svolgimento dell'attività statutaria o all'incremento del proprio patrimonio.

Sono inoltre vietate le distribuzioni, anche indirette, di utili, avanzi di gestione, fondi e riserve comunque denominati a soci, 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.

In ordine alle fattispecie che costituiscono distribuzione indiretta di utili, l'art. 8 co. 2 del DLgs. 36/2021 rinvia alla disciplina dell'impresa sociale.

Parziale deroga per società e cooperative

Tale divieto subisce una parziale deroga per quanto riguarda le società e le cooperative sportive dilettantistiche; tali soggetti possono infatti destinare una quota inferiore al 50% degli utili e degli avanzi di gestione annuali, dedotte eventuali perdite maturate negli esercizi precedenti:

- ad aumento gratuito del capitale sociale sottoscritto e versato dai soci, nei limiti delle variazioni dell'indice nazionale generale annuo dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati, calcolate dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) per il periodo corrispondente a quello dell'esercizio sociale in cui gli utili e gli avanzi di gestione sono stati prodotti;
- 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.

La quota di utili distribuibili è aumentata all'80% per le società sportive dilettantistiche che gestiscono piscine, palestre o impianti sportivi in qualità di proprietari, conduttori o concessionari. Tale ultima previsione è soggetta ad autorizzazione da parte della Commissione europea.

2.5. Incompatibilità degli amministratori

Gli amministratori delle associazioni e società sportive dilettantistiche non possono ricoprire qualsiasi carica in altre associazioni o società sportive dilettantistiche nell'ambito della medesima Federazione sportiva nazionale, Disciplina sportiva associata o Ente di promozione sportiva.

3. Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche

L'applicazione della disciplina di favore riservata agli enti sportivi dilettantistici – anche e soprattutto per quanto attiene ai profili tributari – è legata alla presenza di due condizioni:

- il riconoscimento ai fini sportivi dell'attività svolta;
- la certificazione dell'effettiva natura dilettantistica.

La Riforma dello sport interviene sensibilmente in materia, agendo su due direttrici:

- da un lato, viene previsto che le associazioni e le società sportive dilettantistiche ottengono il riconoscimento ai fini sportivi direttamente da parte delle Federazioni sportive nazionali, delle Discipline sportive associate o degli Enti di promozione sportiva (art. 10 del DLgs. 36/2021);
- dall'altro lato, la certificazione dell'effettiva natura dilettantistica dell'ente sportivo avviene attraverso l'iscrizione nel Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche (RASD), tenuto presso il Dipartimento per lo sport e operativo dal 31.8.2022; il nuovo Registro sostituisce a tutti gli effetti il precedente Registro tenuto presso il CONI.

La piattaforma che gestisce il Registro è raggiungibile dal sito web "registro.sportesalute.eu".

Acquisto della personalità giuridica

L'iscrizione nel Registro consentirà anche di ottenere la personalità giuridica tramite l'intervento del notaio, quando saranno emanate le relative disposizioni attuative.

A questo proposito, il DLgs. correttivo n. 120/2023 ha fissato in 10.000,00 euro l'importo del patrimonio minimo per ottenere il riconoscimento della personalità giuridica attraverso l'iscrizione nel RASD e ha regolato il rapporto tra la pregressa personalità giuridica acquisita ai sensi del DPR 361/2000 oppure del DLgs. 117/2017 e l'iscrizione al RASD.

4. Rapporti di lavoro sportivo

La Riforma dello sport interviene sensibilmente anche sulla disciplina relativa ai rapporti di lavoro sportivo; la situazione anteriore alla riforma si presentava infatti priva di regole unitarie.

Le principali novità in ambito lavoristico riguardano:

- la definizione di "*lavoratore sportivo*" e la disciplina dei rapporti di lavoro;
- le tipologie di lavoro sportivo (subordinato e autonomo) nei settori professionistici e nell'area del dilettantismo;
- il volontariato nell'ambito delle prestazioni sportive;
- la definizione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale.

4.1. Nozione di lavoratore sportivo

Il lavoratore sportivo è definito come colui che, senza alcuna distinzione di genere e indipendentemente dal settore professionistico o dilettantistico, esercita l'attività sportiva verso un corrispettivo e in qualità di:

- atleta;
- allenatore;
- istruttore;
- direttore tecnico;
- direttore sportivo;
- preparatore atletico;
- direttore di gara.

Rientra nel novero dei lavoratori sportivi ogni tesserato che svolge verso un corrispettivo le mansioni rientranti tra quelle necessarie per lo svolgimento di attività sportiva, sulla base dei regolamenti dei singoli enti affilianti.

Il DLgs. correttivo n. 120/2023 ha specificato che il lavoratore sportivo è tale se:

- svolge l'attività a favore di un soggetto dell'ordinamento sportivo (ossia ente iscritto al RASD, Federazioni sportive nazionali, Discipline sportive associate, Enti di promozione sportiva, associazioni benemerite, anche paralimpici, CONI, CIP, società sport e salute spa o di altro soggetto tesserato);
- esercita le mansioni (anche ulteriori a quelle sopra richiamate) indicate dal CONI e dal CIP (Comitato Italiano Paralimpico), che saranno riportate in un elenco tenuto dall'Autorità di Governo delegata in materia di sport.

Soggetti esclusi

Sono esclusi dall'ambito del lavoro sportivo i soggetti che:

- svolgono mansioni di carattere amministrativo-gestionale;
- svolgono mansioni non qualificabili come sportive dalla legge o dai regolamenti sportivi, come, ad esempio, i giardinieri, gli addetti alle pulizie, i manutentori, ecc., i cui rapporti sono regolati dalle norme di diritto comune;
- forniscono prestazioni nell'ambito di una professione la cui abilitazione professionale è rilasciata al di fuori dell'ordinamento sportivo e per il cui esercizio è necessario essere iscritti in appositi albi o elenchi tenuti dai rispettivi ordini professionali.

Tipologie contrattuali

Ricorrendone i presupposti, l'attività di lavoro sportivo può costituire oggetto di un rapporto di:

- lavoro subordinato (art. 2094 c.c.);
- lavoro autonomo (art. 2222 c.c.), anche nella forma di collaborazioni coordinate e continuative ai sensi dell'art. 409 co. 1 n. 3 c.p.c.

4.2. Lavoro sportivo subordinato

Per i contratti di lavoro subordinato sportivo è dettata una disciplina speciale, comune al settore professionistico e dilettantistico (art. 26 del DLgs. 36/2021).

Sono previste numerose deroghe rispetto alla generalità dei rapporti di lavoro subordinato, ad esempio in materia di licenziamento.

Il lavoro sportivo di tipo subordinato può essere a tempo indeterminato oppure a termine; il contratto di lavoro subordinato sportivo può contenere l'apposizione di un termine finale non superiore a 5 anni dalla data di inizio del rapporto. È ammessa:

- la successione di contratti a tempo determinato fra gli stessi soggetti;
- la cessione del contratto, prima della scadenza, da una società o associazione sportiva ad un'altra, purché vi consenta l'altra parte e siano osservate le modalità fissate dalle Federazioni sportive nazionali, dalle Discipline sportive associate e dagli Enti di promozione sportiva.

4.3. Lavoro sportivo autonomo

Nell'ambito del lavoro sportivo autonomo, è possibile l'instaurazione di:

- rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, ai sensi dell'art. 409 co. 1 n. 3 c.p.c., fonte di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (art. 50 co. 1 lett. c-*bis*) del TUIR);
- rapporti con soggetti titolari di partita IVA, fonte di redditi di lavoro autonomo professionale (art. 53 co. 1 del TUIR).

Lavoro autonomo occasionale

Per effetto di quanto previsto dal DLgs. correttivo n. 120/2023, ricorrendone i presupposti, le associazioni e le società sportive dilettantistiche, le Federazioni sportive nazionali, le Discipline sportive associate, le associazioni benemerite e gli Enti di promozione sportiva, anche paralimpici, il CONI, il CIP (Comitato Italiano Paralimpico) e la società Sport e salute spa possono avvalersi di prestatori di lavoro occasionale, secondo la normativa vigente.

4.4. Lavoro sportivo nel settore dilettantistico

Nell'area del dilettantismo, il lavoro sportivo si presume oggetto di contratto di lavoro autonomo, nella forma della collaborazione coordinata e continuativa, quando ricorrono i seguenti requisiti nei confronti del medesimo committente (art. 28 del DLgs. 36/2021):

- la durata delle prestazioni oggetto del contratto, pur avendo carattere continuativo, non supera le 24 ore settimanali, escluso il tempo dedicato alla partecipazione a manifestazioni sportive (il DLgs. correttivo n. 120/2023 ha previsto l'innalzamento di tale limite dalle precedenti 18 ore settimanali a 24);
- le prestazioni oggetto del contratto risultano coordinate sotto il profilo tecnico-sportivo, in osservanza

dei regolamenti delle Federazioni sportive nazionali, delle Discipline sportive associate e degli Enti di promozione sportiva, anche paralimpici.

In assenza delle citate condizioni, il rapporto di lavoro sportivo potrebbe assumere la forma subordinata o autonoma, anche nella forma della collaborazione coordinata e continuativa, in altre parole, è possibile stipulare contratti anche senza rispettare i citati requisiti, ma in tal caso non opera la presunzione legale di lavoro autonomo.

4.5. Volontari

Le società e le associazioni sportive possono avvalersi nello svolgimento delle proprie attività istituzionali di volontari che mettono a disposizione il proprio tempo e le proprie capacità per promuovere lo sport:

- in modo personale, spontaneo e gratuito;
- senza fini di lucro, neanche indiretti;
- esclusivamente con finalità amatoriali.

Le prestazioni sportive dei volontari non sono retribuite in alcun modo nemmeno dal beneficiario.

A seguito delle modifiche apportate dal DLgs. correttivo n. 120/2023, possono essere rimborsate:

- esclusivamente le spese documentate relative a vitto, alloggio, viaggio e trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale di residenza del percipiente;
- anche a fronte di un'autocertificazione di cui all'art. 46 del DPR 28.12.2000 n. 445, purché non superino l'importo di 150,00 euro mensili e l'organo sociale competente deliberi sulle tipologie di spese e le attività di volontariato per le quali è ammessa questa modalità di rimborso.

Al fine di circoscrivere eventuali contenziosi che potrebbero sorgere in ordine alla genuinità di tali rapporti, potrebbe essere opportuno il rilascio da parte del volontario di una dichiarazione sottoscritta in cui sono indicate le ragioni per cui presta l'attività, le prestazioni specifiche rese e la loro gratuità.

5. Profili previdenziali del lavoro sportivo

La Riforma dello sport interviene anche sotto il profilo previdenziale.

5.1. Regime contributivo dei lavoratori sportivi professionisti

I lavoratori sportivi subordinati, a prescindere dal settore professionistico o dilettantistico in cui prestano l'attività, sono iscritti al Fondo Pensione Sportivi Professionisti gestito dall'INPS.

A decorrere dall'1.7.2023, tale Fondo assume la denominazione di Fondo Pensione dei Lavoratori Sportivi (FPLS) e ai lavoratori iscritti si applica la disciplina del DLgs. 30.4.97 n. 166 (recante la definizione del regime pensionistico per gli iscritti al Fondo pensioni per gli sportivi professionisti istituito presso l'Ente nazionale di previdenza ed assistenza per i lavoratori dello spettacolo - Enpals, Ente confluito nell'INPS dal 2012).

Ricorrendone i presupposti, al suddetto Fondo sono altresì iscritti i lavoratori sportivi autonomi, anche

nella forma di collaborazioni coordinate e continuative ai sensi dell'art. 409 co. 1 n. 3 c.p.c., operanti nei settori professionistici.

5.2. Regime contributivo dei lavoratori sportivi dilettanti

Nel settore dilettantistico:

- i lavoratori subordinati sportivi sono iscritti al suddetto Fondo Pensione dei Lavoratori Sportivi gestito dall'INPS;
- i lavoratori sportivi, titolari di contratti di collaborazione coordinata e continuativa o che svolgono prestazioni autonome, sono iscritti alla Gestione separata dell'INPS.

Gestione separata INPS - Aliquote contributive

Per i predetti lavoratori sportivi dell'area del dilettantismo (siano essi titolari di contratti di collaborazione coordinata e continuativa, oppure professionisti autonomi titolari di partita IVA), l'aliquota contributiva di base (cui vanno sommate quelle aggiuntive ordinarie in base al rapporto di lavoro) è stabilita in misura pari al:

- 24%, se risultano assicurati presso altre forme obbligatorie;
- 25%, se non risultano assicurati presso altre forme obbligatorie.

Gestione separata INPS - Esenzione contributiva

Per i lavoratori autonomi del settore dilettantistico (collaboratori coordinati e continuativi e autonomi con partita IVA) è previsto l'obbligo contributivo "*sulla parte di compenso eccedente i primi 5.000,00 euro annui*". Conseguentemente, le aliquote del 24% e del 25% si applicano sulle somme eccedenti tale importo.

Dall'agevolazione contributiva sono esclusi i lavoratori subordinati sportivi dell'area del dilettantismo.

Gestione separata INPS - Riduzione del 50% dell'imponibile contributivo

Fino al 31.12.2027, la contribuzione alla Gestione separata INPS per collaboratori e autonomi con partita IVA è dovuta nei limiti del 50% dell'imponibile contributivo. L'imponibile pensionistico è ridotto in misura equivalente.

L'agevolazione opera sull'imponibile contributivo ferma restando la misura dell'aliquota applicabile.

5.3. Contributo per associazioni e società sportive di minori dimensioni

Al fine di agevolare le piccole realtà sportive dilettantistiche nell'assolvimento dei nuovi obblighi derivanti dalla disciplina sul lavoro sportivo, il DLgs. correttivo n. 120/2023 ha istituito un contributo:

- in favore delle associazioni e delle società sportive dilettantistiche iscritte nel RASD, che nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre dell'anno precedente a quello di erogazione del contributo hanno conseguito ricavi di qualsiasi natura, non superiori complessivamente a 100.000,00 euro;
- commisurato ai contributi previdenziali versati sui compensi dei lavoratori sportivi, titolari di contratti di collaborazione coordinata e continuativa, erogati nei mesi di luglio, agosto, settembre, ottobre e

novembre 2023.

Il contributo spetta nel rispetto del regime *de minimis* (Regolamento UE 18.12.2013 n. 1407) ed è iscritto nel Registro nazionale degli aiuti di Stato.

Disposizioni attuative

Con DPCM o decreto dell’Autorità politica delegata in materia di sport, di concerto con il Ministro dell’Economia e delle finanze, verranno stabiliti le modalità e i termini di concessione e di revoca del contributo, nonché definite le modalità di controllo per la verifica della spettanza del beneficio richiesto.

6. Tutela contro gli infortuni

L’obbligo assicurativo presso l’INAIL è previsto per i lavoratori subordinati sportivi, anche qualora sussistano previsioni, contrattuali o di legge, di tutela con polizze assicurative.

A seguito delle modifiche apportate dal DLgs. correttivo n. 120/2023, invece, vige l’obbligo assicurativo di cui all’art. 51 della L. 289/2002 (che comprende i casi di infortunio avvenuti in occasione e a causa dello svolgimento di attività sportiva dai quali sia derivata la morte o un’inabilità permanente) per:

- i lavoratori sportivi titolari di contratti di collaborazione coordinata e continuativa;
- gli sportivi dilettanti che svolgono attività sportiva come volontari; tali soggetti devono essere anche assicurati dagli enti dilettantistici per la responsabilità civile verso terzi.

7. Collaborazioni amministrative e gestionali

L’attività di carattere amministrativo-gestionale resa in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche e degli altri organismi sportivi può essere oggetto di collaborazioni coordinate e continuative (art. 37 del DLgs. 36/2021).

Si tratta, in linea generale, delle attività svolte dal personale addetto alla segreteria, al tesseramento, alla contabilità e agli altri adempimenti amministrativi dell’ente. Tali mansioni non sono qualificabili come sportive e i lavoratori non sono qualificabili come lavoratori sportivi.

Tra i soggetti in esame non rientrano, tuttavia, coloro che forniscono prestazioni di carattere amministrativo-gestionale nell’ambito di una professione per il cui esercizio devono essere iscritti in appositi albi o elenchi tenuti dai rispettivi ordini professionali.

Per le mansioni predette, l’instaurazione di un rapporto di collaborazione “può” avvenire “*ricorrendone i presupposti*”. La norma lascerebbe quindi spazio anche ad altre tipologie contrattuali (ad esempio il lavoro subordinato).

Profili previdenziali e assicurativi

In relazione ai rapporti di collaborazione di carattere amministrativo-gestionale, viene prevista l’assicurazione previdenziale e assistenziale con iscrizione alla Gestione Separata INPS, secondo la relativa disciplina previdenziale, con la possibilità di usufruire delle medesime agevolazioni sopra indicate per i collaboratori coordinati e continuativi sportivi.

A tali rapporti si applica la disciplina dell'obbligo assicurativo di cui all'art. 5 co. 2 e 3 del DLgs. 23.2.2000 n. 38, con cui si prevede che ai fini dell'assicurazione INAIL:

- il committente è tenuto a tutti gli adempimenti del datore di lavoro previsti dal DPR 1124/65;
- il premio assicurativo è ripartito nella misura di un terzo a carico del lavoratore e di due terzi a carico del committente.

8. Trattamento fiscale del lavoro sportivo

Nell'ambito della riforma del lavoro sportivo, il DLgs. 36/2021 modifica, a decorrere dall'1.7.2023, anche alcune disposizioni del TUIR. In particolare:

- è abrogata la parte dell'art. 67 co. 1 lett. m) del TUIR, relativa all'inquadramento tra i redditi diversi dei compensi percepiti nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche e da rapporti di collaborazione di carattere amministrativo-gestionale non professionali;
- è soppresso il co. 3 dell'art. 53 del TUIR, che regolava il trattamento dei redditi degli sportivi professionisti derivanti dalle prestazioni sportive oggetto di contratto di lavoro autonomo *ex* L. 91/81 (legge che viene parimenti soppressa);
- è introdotta la nuova lett. a) all'art. 53 co. 2 del TUIR, che inquadra tra i redditi di lavoro autonomo non professionali quelli derivanti da prestazioni sportive oggetto di contratto diverso da quello di lavoro subordinato o da quello di collaborazione coordinata e continuativa.

A fronte della parziale abrogazione del citato art. 67 del TUIR, a decorrere dall'1.7.2023, i rapporti finora assoggettati a tale disciplina devono essere inquadrati nelle diverse categorie definite dal DLgs. 36/2021 (lavoro subordinato o lavoro autonomo), con conseguente modifica del regime fiscale.

8.1. Soglia di esenzione fiscale fino a 15.000 euro

Per il lavoro sportivo nell'area del dilettantismo, viene prevista una soglia di esenzione fino all'importo complessivo annuo di 15.000,00 euro (art. 36 co. 6 del DLgs. 36/2021).

L'agevolazione si applica anche ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo-gestionale.

Qualora l'ammontare complessivo dei suddetti compensi superi il limite di 15.000,00 euro, esso concorre a formare il reddito del percipiente solo per la parte eccedente tale importo. Oltre l'importo di 15.000,00 euro si applicheranno le regole ordinarie in tema di ritenute fiscali erariali e di addizionali IRPEF regionale e comunale.

Autocertificazione dei compensi percepiti

Al fine di monitorare l'eventuale superamento della soglia, all'atto del pagamento, il lavoratore sportivo rilascia un'autocertificazione attestante l'ammontare dei compensi percepiti per le prestazioni sportive dilettantistiche rese nell'anno solare.

Periodo transitorio

La tassazione dei compensi percepiti per prestazioni di lavoro sportivo dilettantistico risente del fatto che, per quanto riguarda il periodo d'imposta 2023, convivono due discipline fiscali differenti; in particolare, tali compensi:

- sono considerati redditi diversi, con soglia di non imponibilità fino a 10.000,00 euro, se percepiti nel periodo 1.1.2023-30.6.2023;
- sono considerati redditi di lavoro subordinato o a questi assimilati, oppure di lavoro autonomo, a seconda della categoria contrattuale in cui sono inquadrati, se percepiti nel periodo 1.7.2023-31.12.2023; la soglia di non imponibilità è pari a 15.000,00 euro.

Per espressa disposizione normativa, per i lavoratori sportivi dilettanti che nel 2023 percepiscono compensi sia nel primo che nel secondo semestre l'ammontare escluso dalla base imponibile non può superare, in ogni caso, l'importo di 15.000,00 euro; in altre parole, i due limiti (10.000,00 euro relativamente al primo semestre e 15.000,00 relativamente al secondo semestre) non sono cumulabili.

8.2. Premi agli sportivi

Sono inquadrare come premi, ai sensi e per gli effetti dell'art. 30 co. 2 del DPR 600/73 (art. 36 co. 6-*quater* del DLgs. 36/2021), le somme versate a propri tesserati, in qualità di atleti e tecnici che operano nell'area del dilettantismo, a titolo di premio per i risultati ottenuti nelle competizioni sportive, anche a titolo di partecipazione a raduni, quali componenti delle squadre nazionali di disciplina nelle manifestazioni nazionali o internazionali, da parte di CONI, CIP (Comitato Italiano Paralimpico), Federazioni sportive nazionali, Discipline sportive associate, Enti di promozione sportiva, Associazioni e società sportive dilettantistiche.

Tali somme sono quindi assoggettate a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta con l'aliquota del 20%.

8.3. Esenzione dalla base imponibile IRAP

Il DLgs. correttivo n. 120/2023 ha introdotto una specifica agevolazione IRAP, applicabile a tutti i singoli compensi per i collaboratori coordinati e continuativi nell'area del dilettantismo inferiori all'importo annuo di 85.000,00 euro; tali somme non concorrono alla determinazione della base imponibile IRAP.

8.4. Novità della legge delega per la Riforma fiscale

Un ulteriore elemento che potrà incidere sulla disciplina fiscale applicabile agli enti sportivi è legato al recepimento dei principi contenuti nella L. 9.8.2023 n. 111 ("Legge delega di riforma fiscale").

Con riguardo al settore non profit, nell'emanazione dei decreti delegati l'Esecutivo dovrà attenersi al criterio direttivo di cui all'art. 9 co. 1 lett. l) della L. 111/2023 che prescrive di semplificare e di razionalizzare, in coerenza con le disposizioni del codice del Terzo settore e con il diritto dell'Unione europea:

- i regimi agevolativi previsti in favore dei soggetti che svolgono con modalità non commerciali attività che realizzano finalità sociali nel rispetto dei principi di solidarietà e sussidiarietà;

- i diversi regimi di deducibilità dal reddito complessivo delle erogazioni liberali disposte in favore degli enti aventi per oggetto statutario lo svolgimento o la promozione di attività di ricerca scientifica.

Con specifico riferimento agli enti sportivi, la delega è finalizzata a completare e a razionalizzare le misure fiscali e il loro coordinamento con le altre disposizioni dell'ordinamento tributario, con l'obiettivo di favorire, tra l'altro, l'avviamento e la formazione allo sport dei giovani e dei soggetti svantaggiati.

La legge delega si propone, inoltre, di regolamentare il passaggio dei beni dall'attività commerciale a quella non commerciale, e viceversa, per effetto del mutamento della qualificazione fiscale delle attività, in conformità ai decreti di Riforma del Terzo settore.

Anche in ambito IVA, la legge delega si prefigge l'obiettivo di "razionalizzare" la disciplina per gli enti del Terzo settore, anche al fine di "*semplificare gli adempimenti relativi alle attività di interesse generale*". Sul punto, la Relazione illustrativa al disegno di legge di delega fiscale ha precisato che la razionalizzazione della disciplina IVA per gli enti del Terzo settore dovrà tenere conto delle disposizioni di cui all'art. 5 co. 15-*quater* ss. del DL 146/2021, modificative degli artt. 4 e 10 del DPR 633/72.