



Anna Maria Cerruti

Dottore Commercialista
Revisore Legale
Revisore di Cooperative
Mediaconciliatore

Comunicazione clienti 004/2023

Oggetto: correttivo bis in materia di riforma dello sport e lavoro sportivo e novità ai fini IVA

A partire dal 1 luglio 2023, come noto, è entrata in vigore la nuova disciplina recata dal D.Lgs 36/2021 relativa al lavoro sportivo, nonché tutte quelle disposizioni relative ai cinque decreti di riforma dello sport che ancora non erano entrate in vigore. In data 04/09/2023 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il D.Lgs 120/2023 “ Disposizioni integrative e correttive dei decreti legislativi 28 febbraio 2021 n. 36,37,38,39 e 40” (correttivo-bis).

Oltre a tali provvedimenti nei mesi di luglio ed agosto il legislatore è intervenuto anche sulla disciplina Iva applicabile alle ASD/SSD e, più in generale, sulla disciplina IVA riguardante prestazioni sportive erogate da enti senza scopo di lucro.

Come si può ben comprendere dall'incipit di questo contributo i sodalizi sportivi sono interessati da moltissime novità e cambiamenti. Di seguito un esame delle disposizioni di maggiore interesse, senza pretesa di esaustività, in considerazione dell'ampiezza degli argomenti da affrontare.

D.Lgs 120/2023 – “Correttivo Bis”

- **Lavoratore sportivo:** la nozione di lavoratore sportivo viene meglio definita. E' lavoratore sportivo il tesserato che svolge, a fronte di un corrispettivo, a favore di un soggetto dell'ordinamento sportivo, una mansione che sulla base dei regolamenti tecnici delle Federazioni Sportive Nazionali e delle Discipline Sportive Associate risulta necessaria per lo svolgimento dell'attività sportiva. Questi sono gli atleti, gli allenatori, istruttori, direttori tecnici, direttori sportivi, preparatori atletici e direttori di gara e gli altri tesserati che svolgono una mansione inclusa in un apposito elenco **tenuto, ed aggiornato, dal Dipartimento per lo Sport** entro il 31 dicembre di ogni anno.

I soggetti dell'ordinamento sportivo nazionale a favore dei quali viene svolta l'attività retribuita sono i soggetti dell'ordinamento sportivo nazionale iscritti nel Registro delle Attività Sportive Dilettantistiche (d'ora in avanti RASD), le Federazioni Sportive Nazionali (FSN), le Discipline Sportive Associate (DSA) e gli Enti di Promozione Sportiva (EPS) riconosciuti da CONI, le associazioni benemerite, anche paralimpiche, il CONI, il CIP, Sport e Salute Spa **ed ogni altro soggetto tesserato**.

Viene ribadito che **non** sono lavoratori sportivi coloro che svolgono mansioni amministrative gestionali e coloro che forniscono prestazioni nell'ambito di una professione la cui abilitazione professionale è rilasciata al di fuori dell'ordinamento

sportivo e per il cui esercizio devono essere iscritti in appositi albi o elenchi tenuti dai rispettivi ordini professionali.

- **Dipendenti Pubblici:** viene confermata la possibilità per i dipendenti pubblici di prestare la propria opera in qualità di volontari fuori dall'orario di lavoro e previa comunicazione all'amministrazione di appartenenza. Qualora il dipendente pubblico dovesse svolgere invece attività retribuita a favore di un soggetto dell'ordinamento sportivo, come sopra definito, si ricadrebbe nel lavoro sportivo per cui non è sufficiente la semplice comunicazione all'amministrazione di appartenenza ma è richiesta una specifica autorizzazione che, viene previsto dal correttivo-bis, può essere data anche nella forma del silenzio-assenso, se, decorsi trenta giorni dalla ricezione della richiesta da parte dell'Amministrazione non interviene né il rilascio dell'autorizzazione né il rigetto dell'istanza.
- **Direttori di gara:** rivista la disciplina relativa ai direttori di gara. Viene rivisto il comma 6-bis ed introdotto il comma 6-ter all'art. 25. Rientrano nella categoria in esame tutti coloro che, indipendentemente dalla qualifica indicata nei regolamenti, sono preposti a garantire il regolare svolgimento delle competizioni sportive, sia riguardo al rispetto delle regole sia riguardo alla rilevazione dei tempi e delle distanze. **Solo ed esclusivamente per tali soggetti** è stata reintrodotta la possibilità di riconoscere anche dei rimborsi forfetari per le spese sostenute sia per attività al di fuori del loro Comune di residenza che per attività svolte nel proprio Comune nel limite di 150 euro mensili. Per tali soggetti sono inoltre previsti ulteriori semplificazioni al livello di adempimenti;
- **Rapporto di lavoro nel dilettantismo:** il correttivo-bis innalza a **ventiquattro ore settimanali**, al netto del tempo dedicato alla partecipazione a manifestazioni sportive, la presunzione di lavoro autonomo nella forma di collaborazione coordinata e continuativa, salvo prova contraria.
- **Principali semplificazioni per la gestione del rapporto di lavoro nella forma di co.co.co. nell'ambito del dilettantismo:**
 - ✓ Gli adempimenti relativi al rapporto co.co.co. con riguardo all'iscrizione nel libro unico del lavoro possono essere effettuati entro 30 giorni dalla fine di ciascun anno di riferimento, fermo restando che i compensi dovuti possono essere erogati anche anticipatamente;
 - ✓ Le comunicazioni al centro per l'impiego possono essere effettuate entro il trentesimo giorno del mese successivo all'inizio della collaborazione;
 - ✓ Gli adempimenti ed i versamenti dei contributi relativi al periodo luglio 2023 – settembre 2023 possono essere effettuati entro il 31 ottobre 2023.
 - ✓ Se il compenso annuale non supera € 15.000,00 nell'anno solare non sussiste l'obbligo di emissione del prospetto paga.Tutti gli adempimenti sopra indicati possono essere effettuati in via telematica utilizzando le apposite funzionalità presenti nel Registro delle Attività Sportive. In alternativa è sempre possibile utilizzare gli ordinari canali;
- **Redditi da lavoro:** i compensi dei lavoratori sportivi sono considerati redditi da lavoro. Previste tre differenti fasce:
 - ✓ Fino € 5.000,00: esenzione fiscale e contributiva;
 - ✓ Tra € 5.000,00 ed € 15.000,00 soggetti a contribuzione ma esenti fiscalmente;
 - ✓ Oltre € 15.000,00 soggetti a contribuzione e tassazione secondo le regole ordinarie



Anna Maria Cerruti

Dottore Commercialista
Revisore Legale
Revisore di Cooperative
Mediaconciliatore

Ai fini IRAP tutti i singoli compensi per i collaboratori coordinati e continuativi nell'area del dilettantismo inferiori all'importo di € 85.000,00 non concorrono alla determinazione della base imponibile del tributo.

- **INAIL:** il correttivo- bis prevede che i lavoratori sportivi co.co. co non siano soggetti a INAIL ma sino assicurati secondo le modalità già previste dalla L. 289/2002 (tesseramento sportivo);
- **Iscrizione INPS:** sia nell'area del dilettantismo che nell'ambito professionistico i lavoratori sportivi subordinati sono iscritti al Fondo Pensioni dei Lavoratori Sportivi gestito dall'INPS (gestione ex Enpals). I lavoratori sportivi autonomi (co.co.co. o P.IVA) sono invece iscritti alla Gestione Separata INPS
- **Obbligo di comunicazione ai centri per l'impiego:** per tutti i contratti di collaborazione coordinata e continuativa nell'ambito sportivo dilettantistico, anche per i contratti che prevedono compensi inferiori ad € 5.000,00, è prevista la comunicazione obbligatoria ai centri per l'impiego. L'obbligo di comunicazione si può assolvere attraverso apposita funzionalità presente nel RASD entro il trentesimo giorno del mese successivo all'inizio del rapporto di lavoro.
- **Sostegno alle piccole ASD/SSD:** viene previsto il riconoscimento di un contributo commisurato ai contributi previdenziali versati sui compensi dei lavoratori sportivi co.co.co. (erogati nei mesi dal luglio a novembre 2023) alle ASD/SSD iscritte nel Registro Nazionale delle Attività Sportive con ricavi non superiori ad € 100.000,00. Le modalità ed i termini di concessione di tale contributo verranno definite con successivo decreto;
- **Mondo Paralimpico:** gli atleti paralimpici di alto livello che siano dipendenti del settore pubblico o del settore privato possono partecipare alle competizioni ed agli allenamenti con un permesso speciale tribuito;
- **Controlli sanitari:** il lavoratore sportivo è sottoposto a controlli medici a tutela della salute nell'esercizio delle attività sportive e la competenza è del medico specialista in medicina dello sport. L'idoneità all'attività non riferita all'esercizio dell'attività sportiva viene invece rilasciata dal medico competente in conformità alle disposizioni di cui all'art. 41 D.Lgs 81/2008 (medico del lavoro). Il medico del lavoro utilizza la certificazione rilasciata dal medico sportivo. Viene inoltre previsto che ai lavoratori co.co.co. sportivi nell'ambito del dilettantismo che ricevono compensi annulamente non superiori ad € 5.000,00 si applicano le disposizioni di cui all'art. 21 comma 2 D.Lgs 81/2008, previste per i lavoratori autonomi;

- **Volontari:** per i volontari
 - ✓ Non è possibile erogare alcuna retribuzione;
 - ✓ È possibile erogare solo il rimborso delle spese effettivamente sostenute e documentate secondo quanto stabilito dall'ente con propria delibera;
 - ✓ È possibile in rimborso spese fino ad €150,00 mensili previa presentazione di autocertificazione (attenzione...non è un rimborso forfetario!Le spese devono essere effettivamente sostenute e, in caso di controllo, il volontario deve essere in grado di produrre i giustificativi a base del rimborso)

- **Collaboratori amministrativo-gestionali:**
 - ✓ Non sono lavoratori sportivi
 - ✓ Non rientrano coloro che forniscono attività amministrativo-gestionale nell'ambito di una professione per il cui esercizio è necessaria l'iscrizione in appositi albi/elenchi tenuti dagli ordini professionali;
 - ✓ Si applica in parte la disciplina in materia contributiva e la disciplina fiscale dettata per il rapporto di lavoro sportivo dilettantistico co.co.co.
 - ✓ I collaboratori amministrativo gestionali sono soggetti all'assicurazione INAIL;

- **Destinazione d'uso dei locali:** ai sodalizi sportivi viene consentito, in analogia con il Codice del Terzo Settore, di svolgere le proprie attività statutarie, purchè non di tipo produttivo, in locali compatibili con tutte le destinazioni d'uso omogenee previste dal decreto del Ministero dei lavori pubblici n. 1444 del 2 aprile 1968, **indipendentemente dalla destinazione urbanistica;**

- **Adeguamento statuti:** entro il 31 dicembre 2023 le associazioni e società sportive dovranno provvedere alla modifica dei propri statuti per adeguarli alla nuova normativa in vigore. In particolare le nuove disposizioni attengono l'oggetto sociale (che deve essere l'esercizio in via stabile e principale dell'organizzazione e gestione delle attività sportive dilettantistiche), la possibilità, che deve essere statutariamente prevista, di svolgimento di attività secondarie e strumentali, il nuovo concetto di assenza di fine di lucro ai sensi dell'art. 8 del D.lgs 36/2021, nonché le nuove fattispecie di incompatibilità per gli amministratori di cui all'art. 11. Il mancato adeguamento degli statuti entro la data del 31/12/2023 comporterà la cancellazione dell'ASD/SSD dal RASD (o la non iscrizione per un sodalizio di nuova costituzione), con tutte le conseguenze del caso. Le modifiche statutarie adottate entro il 31 dicembre 2023 effettuate al solo scopo di adeguare gli statuti alle modifiche/integrazioni necessarie a renderli conformi alla nuova normativa sono esenti dall'imposta di registro (art. 12 comma 2-bis D.Lgs 36/2021)

- **Attività secondarie e strumentali:** l'art. 9 del D.Lgs 36/2021 prevede che l'ASD/SSD possa esercitare attività secondarie e strumentali (ossia attività diverse dall'organizzazione e gestione delle attività sportive dilettantistiche) solo ed esclusivamente se lo statuto lo prevede ed entro i limiti che saranno individuati da apposito decreto. Il correttivo-bis ha introdotto il comma 1-ter a norma del quale il mancato rispetto per due esercizi consecutivi, dei limiti individuati dal decreto per lo svolgimento delle attività secondarie e strumentali, comporta la cancellazione dal RASD, con le conseguenze del caso.



Anna Maria Cerruti

Dottore Commercialista
Revisore Legale
Revisore di Cooperative
Mediaconciliatore

- **Prestazioni occasionali:** viene chiarito che, ricorrendone i presupposti, le ASD/SSD, FSN, DSA, EPS ed Associazioni Benemerite possono ricorrere a prestazioni occasionali, secondo la normativa vigente.
- **Personalità giuridica:** il D.Lgs 120/2023 interviene anche sul D.Lgs 39/2023 modificando l'art. 14 ed introducendo disposizioni analoghe a quelle già previste dal Codice del Terzo Settore, per le quali l'acquisto della personalità giuridica da parte delle ASD è vincolato al possesso di un patrimonio minimo di 10.000 euro. Il correttivo – bis inoltre offre indicazioni più chiare con riguardo alla procedura da seguire per l'acquisto della personalità giuridica attraverso l'iscrizione al RASD.

Novità in materia IVA

Rispetto alla riforma dello sport ed alle nuove normative relative al lavoro sportivo tale argomento è passato forse più “in sordina”, ma è importante almeno tanto quanto le disposizioni relative alla riforma dello sport e del lavoro sportivo. Senza addentrarci nella ricostruzione dei fatti che si sono verificati a decorrere dall'anno in cui la Commissione Europea ha aperto una procedura di infrazione nei confronti dell'Italia (la n. 2008/2010) per il non corretto recepimento della direttiva IVA si vuole brevemente ricordare le principali tappe evolutive, a partire dall'apertura della procedura di infrazione fino ad arrivare quanto previsto dalla L. 112 del 10/08/2023 di conversione del DL 75/2023.

PREMESSA:

La procedura di infrazione era stata aperta in quanto nel nostro ordinamento alcune prestazioni (di cui all'art. 4 DPR 633/1972) erano escluse dal campo di applicazione dell'IVA. Per la fattispecie di nostro interesse si tratta della norma che prevede che le prestazioni effettuate, a fronte del pagamento di corrispettivi, in conformità delle attività istituzionali “ *da parte di (...) associazioni sportive dilettantistiche, rese a favore dei propri associati e tesserati, nonché nei confronti di associazioni che svolgono la medesima attività che fanno parte della medesima organizzazione nazionale nonché a favore dei rispettivi soci, associati o partecipanti*” sono fuori dal campo di applicazione dell'IVA, quando invece la Direttiva comunitaria impone l'Iva su tutte le cessioni di beni ed erogazioni di servizi eseguite dietro corrispettivo, indipendentemente dalla circostanza che il soggetto erogante sia un soggetto lucrativo o senza scopo di lucro.

Poiché l'IVA è un'imposta di matrice comunitaria si è reso necessario l'adeguamento per poter chiudere la procedura di infrazione.

DL 146/2021

Il D.L 146/2021, convertito con modifiche dalla L. 215/2021, all'art. 5 comma 15 -quater prevede:

- l'abolizione dell'art. 4 DPR 633/1972 (DPR relativo all'Imposta sul Valore Aggiunto) nella parte in cui prevede l'esclusione dal campo dell'Iva delle prestazioni di servizi effettuate in conformità delle attività istituzionali a fronte di corrispettivo specifico rese da determinati enti associativi, tra cui le ASD, ai propri associati/tesserati nonché ad altre associazioni che fanno parte della medesima organizzazione nazionale;
- L'introduzione del regime di esenzione Iva (ex rt. 10 DPR 622/1972) per le prestazioni strettamente connesse con la pratica dello sport e dell'educazione fisica rese dalle ASD (non nominando le SSD!) a favore di persone fisiche che esercitano lo sport e l'educazione fisica nonché a favore di associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento o statuto fanno parte della medesima organizzazione nazionale, nonché a favore dei rispettivi associati e tesserati.

L'esenzione è applicabile, tuttavia, a condizione di non provocare distorsioni alla concorrenza a danno delle imprese commerciali soggette ad IVA (condizione che richiede una valutazione aleatoria e priva di parametri certi, predeterminati e predeterminabili, che potrebbe portare anche ad una differenziazione dei trattamenti fiscali).

In data 5 luglio, a seguito della pubblicazione in GU della L. 87 del 03/07/2023 di conversione con modifiche del D.L n. 51 del 10 maggio 2023, veniva salutato con favore il posticipo al 1 luglio 2024 dell'entrata in vigore delle disposizioni di cui all'art. 5 comma 15-quater del DL 146/2021 sopra riportate, la cui applicabilità era in origine prevista per il 1 gennaio 2024. Per tanto alla data del 4 luglio 2023 le prestazioni suddette (quindi le quote supplementari/corrispettivi specifici versati da associati e tesserati per la frequenza alle attività e corsi sportivi, nonché per la partecipazione alle gare...) risultavano ancora escluse dal campo di applicazione dell'IVA ex art. 4 comma 4 DPR 633/1972 fino alla data del 1 luglio 2024.

A complicare il quadro si è inserita l'approvazione della L. 112 del 10 agosto 2023 di conversione del DL 75/2023 (cd decreto PA-bis)

DL 75/2023 convertito con modifiche dalla L. 112 del 10 agosto 2023

In data 16 agosto 2023 è stata pubblicata in GU la L. 10 agosto 2023 n. 112 di conversione, con modifiche, del DL 75/2023. In sede di legge di conversione al DL 75/2023 è stato aggiunto l'art. 36-bis ai sensi del quale

“ 1. Le prestazioni di servizi strettamente connesse alla pratica dello sport, compresi quelli didattici e formativi resi nei confronti delle persone che esercitano lo sport o l'educazione fisica da parte di organismi senza fini di lucro, compresi gli enti sportivi dilettantistici di cui all'art 6 del decreto legislativo 28 febbraio 2021 n. 36 sono esenti dall'imposta sul valore aggiunto.

2. Le prestazioni di servizi didattici e formativi di cui al comma 1, rese prima dell'entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, si intendono comprese nell'ambito di applicazione dell'articolo 10, primo comma, numero 20) del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633”

Con tale disposizione:

- si “recupera” l'esenzione da Iva anche per le SSD (che nel testo del DL 146/2021 risultavano escluse da tale disposizione, rendendo tali prestazioni soggette ad Iva ordinaria – 22%- per le SSD);



Anna Maria Cerruti

**Dottore Commercialista
Revisore Legale
Revisore di Cooperative
Mediaconciliatore**

- La L. 112/2023 è tecnicamente in vigore dal 17 agosto 2023 questo significa che le associazioni prive di partita Iva che fino ad oggi hanno operato con il solo codice fiscale dovrebbero dotarsi di P.Iva e seguire i connessi adempimenti;
- Nel provvedimento non appare la condizione che il regime di esenzione sia subordinato al requisito che tale regime agevolato non determini distorsioni della concorrenza a danno degli operatori che operano in regime IVA;
- Non viene prevista l'esenzione dei servizi sportivi se questi sono resi a soggetti diversi dalle persone fisiche, ad esempio a favore di altri organismi sportivi (es. altre ASD/SSD affiliate alla medesima Federazione Sportiva, Disciplina Sportiva Associata o Ente di Promozione Sportiva riconosciuto dal CONI);
- L'esenzione Iva per i servizi sportivi sembra, dall'esame letterale del testo, operare per tutti gli enti senza scopo di lucro e non solo per ASD/SSD;
- Al comma due viene introdotto il principio che la disposizione opera anche per il passato, circostanza che, se è stata probabilmente prevista al fine di evitare possibili contenziosi, risulta tuttavia in violazione del principio di irretroattività della norma;
- Ma, su tutto: la L. 112/2023 di conversione del DL 75/2023 NON abroga l'art. 4 del DPR 633/1972 la cui abrogazione è invece prevista, ad opera del DL 146/2021, a decorrere dal 1 luglio 2024. Come comportarsi dunque nel periodo che va dall'entrata in vigore del DL 75/2023 convertito con modifiche (ossia dal 17 agosto 2023), che prevede l'esenzione IVA, con i connessi adempimenti, alla data del 1 luglio 2024 che prevede l'abrogazione dell'art. 4 DPR 633/1972 nella parte in cui considera fuori dal campo di applicazione dell'IVA le prestazioni di servizi di determinate associazioni (quali le quote versati da associati/tesserati per la frequenza a corsi sportivi)? E' possibile continuare ad applicare fino al 1 luglio 2024 il regime di "esclusione IVA" recato dall'art. 4 DPR 633/1972 adottato sino ad oggi?
- Siamo poi inoltre sicuri che l'Agenzia delle Entrate considererà non rilevanti ai fini delle imposte sui redditi (ex art. 148 comma 3 del TUIR) delle operazioni che ora risultano essere esenti IVA?

Le due norme (DL 146/2021 e DL 75/2023), per quanto riguarda il trattamento IVA delle prestazioni sportive, non sono affatto coordinate e ad oggi non è giunto alcun chiarimento neanche da parte dell'agenzia delle entrate. Si auspica un tempestivo intervento del legislatore in grado di chiarire i numerosi dubbi interpretativi ed anche un tempestivo intervento da parte dell'agenzia delle entrate per chiarire anche i possibili numerosi dubbi operativi. Al momento siamo in presenza di due disposizioni che interessano lo stesso campo di azione, che si sovrappongono e che non sono coordinate tra loro, creando numerose criticità agli operatori del settore. Come sempre il consiglio è quello di attendere i necessari chiarimenti che dovranno essere forniti, in tempi ragionevolmente rapidi, dal legislatore o, almeno, dall'Agenzia delle Entrate.

Lo studio resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento ed informazione
Cordiali saluti

Asola, li 06.09.2023

Dott.ssa Anna Maria Cerruti