

Le novità della Riforma dello Sport

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

Roma, 24 ottobre 2023

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



DECRETO LEGISLATIVO	ARGOMENTO	ENTRATA IN VIGORE
38/2021	Attuazione dell'articolo 7 della legge 8 agosto 2019, n. 86, recante misure in materia di riordino e riforma delle norme di sicurezza per la costruzione e l'esercizio degli impianti sportivi e della normativa in materia di ammodernamento o costruzione di impianti sportivi.	1 gennaio 2023
39/2021	Attuazione dell'articolo 8 della legge 8 agosto 2019, n. 86, recante semplificazione di adempimenti relativi agli organismi sportivi.	31 agosto 2022
40/2021	Attuazione dell'articolo 9 della legge 8 agosto 2019, n. 86, recante misure in materia di sicurezza nelle discipline sportive invernali.	1 gennaio 2022





LE NOVITÀ IN TEMA DI LAVORO SPORTIVO



La nuova figura di lavoratore sportivo

Con la riforma dello Sport, si introduce per la prima volta una disciplina fiscale e previdenziale per chi lavora nell'ambito dilettantistico.

Si tratta, a ben vedere, di una delle principali novità contenute nel D.lgs. n. 36/2021, posto che – ante riforma – l'inquadramento di chi effettua prestazioni, a fronte di un corrispettivo, per ASD e SSD era determinato principalmente dal regime di esenzione di cui agli artt. 69, comma 2 e 67, comma 1, lett. m) TUIR.



La nuova figura di lavoratore sportivo

Con le disposizioni in vigore dal 1° luglio scorso, si fornisce un elenco dei soggetti che rientrano nel novero dei lavoratori sportivi, vale a dire:

- **l'atleta;**
- **l'allenatore, istruttore;**
- **Il direttore tecnico, il direttore sportivo, il preparatore atletico e il direttore di gara** che, senza alcuna distinzione di genere e indipendentemente dal settore professionistico o dilettantistico, **esercita l'attività sportiva verso un corrispettivo;**
- i **tesserati** che svolgono, a fronte di un corrispettivo, mansioni rientranti, sulla base dei regolamenti tecnici della singola disciplina sportiva, tra quelle necessarie per lo svolgimento dell'attività sportiva, con **esclusione delle mansioni di carattere amministrativo-gestionale.**



La nuova figura di lavoratore sportivo: soggetti esclusi

Tra le novità recate dal decreto correttivo-bis, sono state previste quelle figure espressamente escluse dal novero dei lavoratori sportivi, con conseguente disapplicazione dei regimi fiscali e previdenziali agli stessi previsti dal d.lgs. 36/2021.

- «**Non sono lavoratori sportivi 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».

ESEMPIO

- È il caso del fisioterapista o altri soggetti iscritti in albi professionali e che collaborano per ASD e SSD.



La nuova disciplina del lavoro sportivo: inquadramento giuslavoristico

Il lavoro sportivo potrà assumere, in relazione alle modalità di svolgimento del rapporto di lavoro natura **subordinata**, **autonoma** anche nella forma della collaborazione coordinata e continuativa (**co.co.co.**).

Va, inoltre, precisato che è stata prevista la possibilità da parte delle Associazioni e Società sportive dilettantistiche, Federazioni Sportive Nazionali, le Discipline Sportive Associate, le associazioni benemerite e gli Enti di Promozione Sportiva, anche paralimpici, il CONI, il CIP e la società Sport e salute S.p.a. di **avvalersi di prestatori di lavoro occasionale**.



La nuova disciplina del lavoro sportivo: inquadramento giuslavoristico

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



La nuova disciplina del lavoro sportivo: inquadramento giuslavoristico

Stando alle novità del correttivo-*bis*, la prestazione sportiva si considera come collaborazione coordinata e continuativa ove:

- la **durata non superi le 24 ore settimanali** (esclusa la partecipazione a manifestazioni sportive);
- la prestazione sia **coerente con i regolamenti sportivi** degli Organismi sportivi riconosciuti dal CONI (Federazioni Sportive Nazionali, Discipline sportive associate e Enti di promozione sportiva).



La nuova disciplina del lavoro sportivo: inquadramento giuslavoristico

Il primo aspetto riguarda il **limite quantitativo** cui sembra essere rigidamente legato l'inquadramento della prestazione quale co.co.co. Occorre infatti chiarire come verrà effettuato il computo di queste 24 ore.

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

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



La nuova disciplina del lavoro sportivo: inquadramento giuslavoristico

Esempio

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



La nuova disciplina del lavoro sportivo: il limite dei compensi

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

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

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



La nuova disciplina del lavoro sportivo: il limite dei compensi

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

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

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





LA NUOVA DISCIPLINA DEI DIRETTORI DI GARA



La nuova disciplina del lavoro sportivo: i direttori e giudici di gara

Tra le novità recate dal correttivo-bis una specifica disciplina è dettata per i **direttori di gara** e i soggetti che, indipendentemente dalla qualifica indicata dai regolamenti della disciplina sportiva di competenza, sono **preposti a garantire il regolare svolgimento delle competizioni sportive**.

Il loro reclutamento, formazione e designazione – come precisato dal legislatore – spetta ad articolazioni interne delle Federazioni Sportive Nazionali, delle Discipline Sportive Associate e degli Enti di Promozione Sportiva, anche paralimpici, dotate di autonomia operativa.



La nuova disciplina del lavoro sportivo: i direttori e giudici di gara

In via generale, la riforma dello Sport prevede che:

- Per questi soggetti, per ogni singola prestazione, è sufficiente la **comunicazione o designazione** della FSN, DSA o EPS competente, anche paralimpici, ai sensi dei rispettivi regolamenti.
- Ai medesimi soggetti possono essere riconosciuti **rimborsi forfettari** per le spese sostenute per attività svolte anche nel proprio Comune di residenza, nei limiti previsti dalla disciplina dei volontari sportivi, in occasione di manifestazioni sportive riconosciute.



La nuova disciplina del lavoro sportivo: i direttori e giudici di gara

In quest'ipotesi, si specifica che i rimborsi a tali figure possono essere riconosciuti:

- anche all'interno del proprio Comune di residenza (a differenza di quanto previsto, invece, nella disciplina generale del volontariato sportivo);
- in occasione di manifestazioni sportive riconosciute dalle Federazioni sportive nazionali, Discipline sportive associate, Enti di Promozione sportiva, anche paralimpici, dal CONI, dal CIP e dalla società Sport e Salute S.p.A;
- entro i limiti dell'articolo 29, comma 2, d.lgs. 36/2021 (i.e. **150 euro mensili**).



La nuova disciplina del lavoro sportivo: i direttori e giudici di gara

Ne deriva che, laddove i rimborsi spese forfetari superino i limiti dei 150 euro mensili (di cui all'art. 29, comma 2, d.lgs. 36/2021), la prestazione **non** è riconducibile nell'ambito del volontariato sportivo; pertanto occorrerà valutare con attenzione quale sia l'inquadramento giuridico del rapporto con l'ente sportivo, nell'ambito delle tipologie previste dalla normativa.

A seconda delle modalità di svolgimento, l'attività resa dal direttore/giudice di gara potrebbe rientrare nell'ambito della co.co.co.: va in ogni caso segnalata la presenza di peculiarità che potrebbero distinguere queste mansioni rispetto ad altre afferenti al preparatore atletico o allenatore sportivo. Per questa ragione, nell'ambito della co.co.co. si potrebbe valutare l'opportunità di inquadrare un rapporto contrattuale che possa tener conto di alcuni aspetti variabili, dove il compenso sia parametrato ad alcuni indici oggettivi, quale, a mero titolo esemplificativo, il costo chilometrico sostenuto per lo svolgimento dell'attività.



La nuova disciplina del lavoro sportivo: i direttori e giudici di gara

L'inquadramento in una fattispecie o in un'altra non è automatico, tantomeno gli adempimenti previsti per queste tipologie di soggetti possono assumere rilevanza ai fini della riconduzione di queste prestazioni in un ambito piuttosto che in un altro. Resta pertanto fermo che, al ricorrere dei presupposti, le prestazioni sportive possono rientrare nell'ambito del lavoro subordinato o autonomo, anche **occasionale**, secondo le regole ordinarie previste dalla normativa vigente (art. 25, comma 3-bis, d.lgs. 36/2021).

Su quest'ultimo punto va precisato che non esistono parametri normativi che indichino l'importo massimo del corrispettivo o del compenso tale da definire occasionale o meno l'attività, così come non è contemplato il numero di prestazioni svolte ovvero la loro durata, entro cui è configurabile un'attività occasionale. Ne deriva, pertanto, che il carattere occasionale o abituale della prestazione deve essere individuato esaminando la fattispecie in concreto, valutando la natura e le caratteristiche dell'attività esercitata.



La nuova disciplina del lavoro sportivo: i direttori e giudici di gara

Sotto il profilo degli adempimenti, per i direttori di gara e soggetti che, indipendentemente dalla qualifica indicata dai regolamenti della disciplina sportiva di competenza, sono preposti a garantire il regolare svolgimento delle competizioni sportive (ivi inclusi gli arbitri), si specifica che:

- le comunicazioni al centro per l'impiego (di cui all'art. 9-bis, comma 2, d.l. 510/1996) sono effettuate dagli Organismi sportivi affilianti competenti, o direttamente dalle proprie affiliate, se così previsto, per un ciclo integrato di prestazioni non superiori a 30, in arco temporale non superiore a 3 mesi, e comunicate entro 30 giorni successivi alla scadenza del trimestre solare;
- **entro 10 giorni dalle singole manifestazioni**, l'Organismo competente provvede, direttamente dalle proprie affiliate, se così previsto, alla comunicazione direttamente nel RNASD, dando evidenza dei soggetti convocati e dei relativi compensi, con la precisazione che la medesima comunicazione è resa disponibile, per gli ambiti di rispettiva competenza, all'Ispettorato nazionale del lavoro (INL), INPS e INAIL in tempo reale;



La nuova disciplina del lavoro sportivo: i direttori e giudici di gara

- l'iscrizione nel Libro Unico del Lavoro (LUL, di cui all'art. 39, d.l. 112/2008) può avvenire in un'unica soluzione, anche dovuta alla scadenza del rapporto di lavoro, entro 30 giorni dalla fine di ciascun anno di riferimento, fermo restando che i compensi dovuti possono essere erogati anche anticipatamente (art. 25, comma 6-ter, d.lgs. 36/2021, come novellato ai sensi dell'art. 1, comma 17, lett. e), d.lgs. 120/2023).





LA NUOVA DISCIPLINA DEI DIPENDENTI PUBBLICI



La nuova disciplina del lavoro sportivo: i dipendenti pubblici - volontari

Tra le novità recate dal decreto correttivo-bis rientra anche la disciplina prevista per i dipendenti pubblici:

- I dipendenti pubblici possono prestare in qualità di **volontari** la propria attività, previa **comunicazione** all'amministrazione di appartenenza. Ad essi si applica il regime previsto per le prestazioni sportive dei volontari (di cui all'art. 29, D.lgs. 36/2021).
- In quest'ipotesi, la loro attività è resa a titolo **gratuito** e **spontaneo**, purché fuori dall'orario di lavoro e dagli obblighi di servizio.



La nuova disciplina del lavoro sportivo: i dipendenti pubblici - lavoratori

- Qualora l'attività dei dipendenti pubblici rientri nell'ambito del **lavoro sportivo** e preveda il versamento di un corrispettivo, la stessa può essere svolta solo **previa autorizzazione** dell'amministrazione di appartenenza che la rilascia o la rigetta entro 30 giorni dalla ricezione della richiesta. Se, decorso il termine non interviene il rilascio dell'autorizzazione o il rigetto dell'istanza, l'autorizzazione è da ritenersi accordata (**silenzio assenso**).
- Il dipendente pubblico può assumere la qualità di lavoratore sportivo, purché l'attività sia resa fuori da orario di lavoro e obblighi di servizio. In tal caso, si applica la disciplina di favore fiscale e previdenziale prevista per i lavoratori sportivi.
- I dipendenti pubblici che prestano la loro attività in qualità di volontari o di lavoratori sportivi, possono inoltre ricevere i **premi erogati dal CONI, dal CIP e dagli altri soggetti ai quali forniscono proprie prestazioni sportive**, ai sensi dell'articolo 36, co. 6-quater, D.lgs. 37/21.





LA DISCIPLINA FISCALE DEL LAVORO SPORTIVO



La nuova disciplina del lavoro sportivo: regime fiscale e previdenziale

Dal punto di vista tributario-previdenziale, viene **dimezzata** – da **10mila a 5mila euro annui** – la **soglia entro la quale la retribuzione del lavoratore sportivo non produrrà né reddito, né obblighi dichiarativi e previdenziali.**

Ai fini IRAP, tutti i singoli compensi per i collaboratori coordinati e continuativi **inferiori all'importo annuo di 85.000 euro** non concorrono alla determinazione della base imponibile (art. 36, comma 6, d.lgs. 36/2021).



La nuova disciplina del lavoro sportivo: regime fiscale e previdenziale

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

Esempio

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



Il nuovo regime fiscale e previdenziale: aspetti operativi

Pertanto:

- al superamento dei **5mila euro**, la parte eccedente di compenso da lavoro sportivo assume rilevanza ai fini dell'applicazione degli oneri contributivi (i.e. versamento dei contributi alla gestione separata INPS, con dimezzamento aliquote del 50% fino al 2027) e degli oneri assicurativi.
- al superamento dei **15mila euro**, il reddito diventa soggetto a tassazione. Se si tratta di una co.co.co. sportiva, si applicano le aliquote previste per i dipendenti, posto che il reddito cococo è assimilato a quello da lavoro dipendente.

Ove si tratti di lavoratori autonomi occasionali, si applicherà la ritenuta a titolo di acconto del 20%, salvo che trattasi di titolari di partita iva in regime forfettario.



La nuova disciplina del lavoro sportivo: regime fiscale e previdenziale

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



La nuova disciplina del lavoro sportivo: regime fiscale e previdenziale

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

Per il lavoratori autonomi e co.oc.co del settore dilettantistico, dalla **gestione separata INPS**. In particolare, per tutti i nuovi lavoratori sportivi "autonomi" trovano applicazione le norme dell'art. 35 del Dlgs 36/2021, ai sensi del quale si prevede l'iscrizione al Fondo Pensione Sportivi Professionisti Inps, con un contributo previdenziale che si applicherà sulla parte di compenso eccedente i primi 5.000 euro. Superata tale soglia di esenzione, tutti i compensi saranno invece assoggettati a contribuzione previdenziale, con applicazione le aliquote previdenziali del 24 o 25 % a seconda che il collaboratore sia o meno iscritto ad altra forma previdenziale.



La nuova disciplina del lavoro sportivo: regime fiscale e previdenziale

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



La nuova disciplina del lavoro sportivo: regime fiscale e previdenziale

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

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



La nuova disciplina del lavoro sportivo: adempimenti

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

In particolare:

- i dati del rapporto di lavoro sportivo nell'area del dilettantismo – nella forma del contratto di co.co.co – dovranno essere comunicati al RNASD;

Tale comunicazione **sostituisce a tutti gli effetti la comunicazione al centro per l'impiego.**

Con la specifica che sono soggetti a tale obbligo anche i rapporti con compensi fino a 5.000 euro.



Comunicazioni obbligatorie dei rapporti di lavoro ai centri per l'impiego

Mentre, per i rapporti di lavoro diversi dal co.co.co., resta ferma la disciplina generale. In altre parole, l'ente sportivo dilettantistico è tenuto a comunicare per via telematica l'inizio, la cessazione, la trasformazione e la proroga di un rapporto di lavoro sportivo al centro per l'impiego, cioè al Ministero del lavoro.

La comunicazione viene effettuata attraverso la compilazione e l'invio di un modulo standard (i.e. «comunicazione obbligatoria Unificato Lav»).



Modulo per lavoro sportivo

- Selezionando la voce "lavoro sportivo" la piattaforma visualizzerà le comunicazioni inviate e la creazione di una nuova comunicazione
- Selezionando le comunicazioni elencate sarà possibile modificarle o, se già trasmesse al Ministero del lavoro, rettificarle, prorogarle o predisporre una comunicazione di cessazione del rapport.

Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche

test_societa

Nuova comunicazione

Filtri

Elementi per pagina 10

Codice	Lavoratore	Richiesta	Invio
✓ 0000023500002478	MARCO1	Proroga	16/06/2023 19:38
/	DARIO	Inizio	22/06/2023 14:09
/	MARCO	Proroga	22/06/2023 18:52
/	DARIO	Cessazione	22/06/2023 18:50

Vista da 1 a 4 di 4 elementi

Inviata
 Errore
 Bozza

Comunicazione Obbligatoria
 Rettifica
 Annullamento

Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche



La nuova disciplina del lavoro sportivo: Libro Unico del Lavoro (LUL)

Con il decreto correttivo-bis è stato previsto l'obbligo di tenuta del Libro Unico del Lavoro (c.d. LUL).

I LUL ha la funzione di documentare lo stato effettivo di ogni singolo rapporto di lavoro e rappresenta per gli organi di vigilanza lo strumento attraverso il quale verificare lo stato di occupazione dell'impresa.

L'iscrizione al LUL può avvenire in un'unica soluzione, anche dovuta alla scadenza del rapporto di lavoro, entro 30 giorni dalla fine di ciascun anno di riferimento.



- I lavoratori sportivi titolari di contratti di collaborazione coordinata e continuativa sono **esclusi dagli obblighi assicurativi ai fini INAIL**, essendo agli stessi applicata la tutela assicurativa obbligatoria prevista dall'articolo 51 della Legge n. 289 del 2002, vale a dire l'obbligo di assicurazione, inclusiva anche dei casi di infortunio avvenuti in occasione e a causa dello svolgimento delle attività sportive, dai quali sia derivata la morte o l'inabilità permanente.
- Mentre, permangono gli obblighi INAIL solo in merito ai contratti di lavoro subordinato e alle collaborazioni amministrativo- gestionali.



Con la riforma dello sport, tutti i lavoratori dell'ente sportivo dilettantistico sono soggetti alle prescrizioni contenute nel Decreto della Sicurezza sul Lavoro (d.lgs n. 81 del 2008).

Con specifico riferimento ai lavoratori sportivi, ai sensi degli artt. 32 e 33 del d.lgs 36/2021, questi sono sottoposti ad un doppio regime di controllo sanitario:

- da parte di medici sportivi o generici e,
- dalla Sorveglianza sanitaria del medico competente, che deve valutarne l'attitudine al lavoro sportivo.



Nuovi impegni in materia di Sicurezza sul lavoro

- Per i lavoratori sportivi al di sotto dei 5.000 euro annuo, si applica, invece, la disciplina meno stringente ex art. 21 del d.lgs 81/2009, prevista per i lavoratori autonomi ordinari e imprese familiari.
- Nel caso di prestazioni rese da parte di minorenni, l'art. 33 del d.lgs 36/2021, prevede, oltre alla necessità di aggiornare documento di valutazione dei rischi, di informare chi esercita la responsabilità genitoriale sul minore dei rischi presenti, collegati alle mansioni svolte, nonché delle procedure di emergenza adottate.
- Qualora l'attività sia svolta in qualità di lavoratore sportivo è prevista anche la nomina di un responsabile della protezione dell'integrità fisica e morale dei minori.





LA FIGURA DEL VOLONTARIO SPORTIVO



La sostituzione dell'amatore sportivo con i volontari

Con la riforma dello Sport la figura del volontario prende il posto dell'amatore sportivo (art. 29 del D.Lgs. n. 36/2021).

Soggetto quest'ultimo particolarmente controverso dato che si poneva a metà strada tra il lavoratore sportivo e il volontario del Terzo settore.



Aspetti in comune con la disciplina del CTS

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

- una nozione in positivo della figura del **volontario** quale soggetto che mette *"a disposizione il proprio tempo e le proprie capacità per promuovere lo sport, in modo personale, spontaneo e gratuito, senza fini di lucro, neanche indiretti, ma esclusivamente con finalità amatoriali"*.
- **principio di incompatibilità tra le prestazioni di volontariato e qualsiasi forma di rapporto di lavoro** subordinato o autonomo e con ogni altro rapporto di lavoro retribuito con l'ente di cui il volontario è socio o associato o tramite il quale svolge la propria attività.
- **obbligo di assicurazione** dei volontari per la responsabilità civile verso i terzi;
- **divieto di remunerazione** il soggetto non può percepire alcun corrispettivo/indennità per la prestazione svolta.



Retribuzione e rimborso spese

Con il decreto correttivo del 5 ottobre 2022, n. 163, il legislatore ha introdotto dei **paletti** alla figura del volontario, in linea con quelli del Terzo settore, **escludendo una volta per tutte la possibilità per tali soggetti di percepire delle remunerazioni, anche occasionale, e rimborsi spesa forfettari.**

Si riconosce la sola spettanza del **rimborso per spese effettivamente sostenute e documentate** per l'attività prestata, entro i limiti massimi e alle condizioni preventivamente stabilite dall'Ente medesimo.



Retribuzione e rimborso spese

Il decreto correttivo-bis, riprendendo quanto già previsto dal CTS, ha introdotto un limite massimo pari a **150 euro mensili** di rimborso spesa per il volontario sportivo a fronte di un apposita **autocertificazione** resa ai sensi dell'art. 46 del d.P.R. n. 445/2000.

Il limite dei 150 euro mensili si riferisce alle spese autocertificate e non costituisce, dunque, limite relativo al totale delle spese rimborsabili. In ogni caso, per quanto guarda il rimborso ai volontari va precisato che:

- lo stesso afferisce a specifiche tipologie di spese espressamente previste dal legislatore, quali quelle documentate relative al **vitto, all'alloggio, al viaggio e al trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale di residenza.**
- spetta all'organo sociale competente dell'ente deliberare sulle tipologie di spese e le attività di volontariato per le quali è ammessa questa modalità di rimborso.





RAPPORTO TRA SPORT E TERZO SETTORE



Rapporto tra Sport e Terzo settore

Dall'assetto delineato dalla riforma dello Sport emerge chiara la rilevanza del rapporto intercorrente tra la normativa del Terzo settore e quella dello Sport (art. 6, co. 1, lett. c-bis) d.lgs. 36/21). Si sancisce espressamente la **possibilità per gli enti di carattere privato senza scopo di lucro di assumere la doppia qualifica (Sport e Terzo settore)**, chiarendo anche la portata applicativa delle due normative di settore.

In particolare, è introdotta la possibilità di assumere la qualifica ai fini sportivi non solo alle Associazioni e Società sportive dilettantistiche (ASD e SSD) ma anche a tutti quegli enti costituiti in forme giuridiche diverse da quella associativa e societaria, sempreché già dotati della veste di ente del Terzo settore (ETS). È chiaro l'intento del legislatore di valorizzare il modello giuridico del Terzo settore anche nel settore dello Sport, ampliando ai soli enti dotati della qualifica di ETS la possibilità di iscriversi anche nel Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche (RNASD) e cumulare i benefici.



Rapporto tra Sport e Terzo settore

Va tuttavia evidenziata la **necessità di un coordinamento** con l'impianto giuridico dei decreti di riforma dello Sport.

Ciò in quanto la possibilità di adottare la qualifica di "ente sportivo dilettantistico" anche da parte di soggetti diversi da associazioni e società (sempreché ETS) **non** sembra ad oggi perseguibile in toto, posto che ai sensi del successivo art. 10 del medesimo d.lgs. 36/2021, che limita il riconoscimento ai fini sportivi (e di conseguenza la certificazione della effettiva natura dilettantistica) ai soli enti costituiti in forma di associazioni e società sportive dilettantistiche affiliati a Federazioni Sportive Nazionali (FSN), Discipline Sportive Associate (DSA) e Enti di Promozione Sportiva (EPS) riconosciuti dal CONI.



Rapporto tra Sport e Terzo settore

Anche con riguardo alle attività, deve considerarsi che – ante riforma di cui al d.lgs. 36/2021 – per attività sportive dilettantistiche si intendevano le sole discipline riconosciute dal CONI/CIP.

Di conseguenza, le eventuali attività diverse da quest'ultime potevano svolgersi da ASD e SSD e, conseguentemente, accedere alle agevolazioni fiscali (es. regime di cui alla L. 398/1991) sempreché connesse con le discipline riconosciute.



Rapporto tra Sport e Terzo settore

Si tratta di un'impostazione che, anche a seguito delle novità recate dai correttivi ai d.lgs. 36/2021 e d.lgs. 39/2021, è destinata a venir meno.

Ciò in quanto, stando alle ultime modifiche del correttivo-bis, la nozione di Sport sembrerebbe allargarsi oltre le maglie del CONI. Prova ne è quanto previsto al nuovo art. 5 del d.lgs. 39/2021, ove **si attribuisce al Dipartimento dello Sport il compito di verificare "la natura sportiva dell'attività nei casi in cui l'attività dichiarata non rientri in quelle svolte nell'ambito di una Federazione sportiva nazionale, Disciplina sportiva associata o di un Ente di promozione sportiva riconosciuti dal CONI o dal CIP. L'Autorità di Governo delegata in materia di sport provvede annualmente ad aggiornare l'elenco delle attività sportive, coinvolgendo il CONI e il CIP per gli ambiti di rispettiva competenza".**



Rapporto tra Sport e Terzo settore

In sostanza, il novero oggettivo finirebbe per ampliarsi finendo per ricomprendere anche quelle attività ulteriori, sempreché individuate con apposito elenco da parte del Dipartimento per lo Sport e sia previsto un coinvolgimento di CONI e CIP per gli ambiti di rispettiva competenza. Resta, in questo senso, da chiarire come si modulerà il rapporto tra CONI/CIP e Dipartimento per lo Sport per la perimetrazione delle attività ricomprese nella nozione di "Sport".

Con la riforma dello Sport si prevede poi per la prima volta la possibilità per gli enti di svolgere attività diverse da quelle principali, purché secondarie e strumentali rispetto a quest'ultimo e secondo criteri e limiti definiti con apposito decreto. Si riprende l'impostazione del Codice del Terzo settore e, per la prima volta, le attività commerciali diverse svolte da parte dei sodalizi sportivi **passano da un inquadramento esclusivamente di natura fiscale ad uno di carattere civilistico.**



Rapporto tra Sport e Terzo settore

Si precisa poi che i proventi derivanti dallo svolgimento di attività di sponsorizzazione, promo pubblicitari, cessione di diritti e indennità legate alla formazione degli atleti nonché dalla gestione di impianti e strutture sportive **non** rilevano ai fini del computo (civilistico) delle entrate diverse.

Si tratta di un'opportunità rilevante per gli enti sportivi dilettantistici per i quali le entrate derivanti da attività di sponsorizzazione costituiscono uno dei principali canali di approvvigionamento delle risorse economiche e che dovrà, in ogni caso, essere coordinata con le ulteriori disposizioni di legge previste per le realtà sportive, specie quelle del Terzo settore che – per gli enti con la doppia qualifica – prevalgono rispetto alle norme di cui al d.lgs. 36/2021.



Rapporto tra Sport e Terzo settore

Sul punto, la mancanza di un inquadramento organico dei criteri civilistici e fiscali potrebbe determinare **criticità difficilmente gestibili sotto il profilo operativo**. Infatti, non tutte le attività definite come strumentali potrebbero beneficiare dell'agevolazione fiscale, prevista in relazione alle attività connesse (di cui alla L. n. 398/1991), con conseguente necessità di tenere traccia nei bilanci di questo trattamento diversificato.

Su questo punto, un ruolo importante potrebbe essere rivestito dalla delega di riforma fiscale – Legge 9 agosto 2023, n. 111 – che, tra i vari obiettivi espressi nei principi generali, si propone di completare e razionalizzare le misure fiscali per gli enti sportivi dilettantistici e coordinarle con quelle previste dall'attuale ordinamento



Rapporto tra Sport e Terzo settore: i Centri Sportivi Scolastici

Altra ipotesi di mancato coordinamento normativo tra la riforma dello Sport e quella del Terzo settore riguarda i **centri sportivi scolastici**.

Per la prima volta, il legislatore dello Sport riconosce la possibilità alle scuole di ogni ordine e grado di costituire un centro sportivo al loro interno (art. 2 L. 86/2019).

I centri sportivi rappresentano, tuttavia, un *unicum* rispetto alla disciplina introdotta per la generalità dei sodalizi dal Dlgs 36/2021: soltanto per i centro sportivi il legislatore richiede che questi siano **espressamente costituiti secondo le modalità e nelle forme previste dal Codice del Terzo settore**.



Rapporto tra Sport e Terzo settore: i Centri Sportivi Scolastici

Si tratta di una previsione che, tuttavia, non sembra coordinarsi con l'impianto normativo della riforma del Terzo settore, ove sono espressamente escluse dal novero degli Ets sono le Pubbliche Amministrazioni – ivi incluse le Istituzioni e le Scuole di ogni ordine e grado – nonché gli enti diretti, controllati o coordinati da quest'ultimi (art. 4, comma 2 CTS).

Altro aspetto da chiarire riguarda, poi, gli atti "costitutivi" dei centri sportivi. La legge delega di Riforma dello sport prevede in capo alle scuole l'obbligo di **adottare un regolamento**, che disciplini le attività e le cariche associative. La norma non si pone, tuttavia, in linea con le disposizioni del CTS, posto che il Codice prevede in capo agli Ets l'obbligo di dotarsi di un atto costitutivo o Statuto conforme alla normativa e prevede l'adozione di un regolamento, anziché uno statuto, nella sola ipotesi degli enti religiosi civilmente riconosciuti che istituiscano un ramo Ets.



Rapporto tra Sport e Terzo settore: i Centri Sportivi Scolastici

Si tratta di una previsione che, tuttavia, non sembra coordinarsi con l'impianto normativo della riforma del Terzo settore, ove sono espressamente escluse dal novero degli Ets sono le Pubbliche Amministrazioni – ivi incluse le Istituzioni e le Scuole di ogni ordine e grado – nonché gli enti diretti, controllati o coordinati da quest'ultimi (art. 4, comma 2 CTS).

Altro aspetto da chiarire riguarda, poi, gli atti "costitutivi" dei centri sportivi. La legge delega di Riforma dello sport prevede in capo alle scuole l'obbligo di **adottare un regolamento**, che disciplini le attività e le cariche associative. La norma non si pone, tuttavia, in linea con le disposizioni del CTS, posto che il Codice prevede in capo agli Ets l'obbligo di dotarsi di un atto costitutivo o Statuto conforme alla normativa e prevede l'adozione di un regolamento, anziché uno statuto, nella sola ipotesi degli enti religiosi civilmente riconosciuti che istituiscano un ramo Ets.





ADEGUAMENTI STATUTARI



Adeguamenti degli statuti delle ASD e SSD

A partire dal 1° luglio prossimo sono entrate in vigore le nuove norme in materia di enti sportivi dilettantistici.

- Le ASD e SSD già iscritte nel nuovo Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche (di cui al Dlgs 39/21) sono dunque tenute ad **adeguare i propri statuti alle disposizioni** di cui all'art. 7 e ss. del D.lgs. 36/2021.
- Stando alle novità del decreto correttivo-bis, gli enti sportivi dilettantistici avranno tempo per **adeguare i propri statuti entro il 31 dicembre 2023**, pena la cancellazione d'ufficio per quelli già iscritti o l'inammissibilità della domanda d'iscrizione per gli enti istanti.



Clausole statutarie

Nello statuto degli enti sportivi dilettantistici devono essere espressamente previsti:

- la denominazione;
- 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'attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione;
- **l'assenza di fini di lucro ai sensi dell'articolo 8;**
- 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, fatte salve le società sportive che assumono la forma societaria per le quali si applicano le disposizioni del codice civile;
- l'obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari;
- le modalità di scioglimento dell'associazione;
- l'obbligo di devoluzione ai fini sportivi del patrimonio in caso di scioglimento delle società e delle associazioni.



Clausole statutarie da adeguare

Rispetto all'assetto *ante* riforma dello Sport, di cui all'art. 90, comma 18 L. 289/2002, si prevede:

- Introduzione di un **vincolo** circa lo svolgimento delle **attività sportive dilettantistiche**, che dovranno svolgersi necessariamente **in via stabile e principale**. Per la prima volta, viene poi introdotta nello sport dilettantistico la possibilità di svolgere attività diverse da quelle principali, sempreché secondarie e strumentali secondo criteri ed entro limiti definiti da un decreto di prossima attuazione.
- l'obbligo dell'**assenza di scopo di lucro** resta fermo per gli enti sportivi dilettantistici; per le SSD viene tuttavia prevista una limitata possibilità di distribuire utili, in linea con quanto previsto dalla disciplina prevista per le imprese sociali.



- Un ulteriore novità riguarda la clausola di incompatibilità rivolta a tutti gli organi amministrativi delle ASD e SSD di ricoprire qualsiasi carica in altra ASD e SSD nell'ambito della medesima Federazione sportiva nazionale, Disciplina sportiva o Ente di promozione sportiva del Coni (v. art. 11 del d.lgs 36/2021).
- E' evidente che la normativa vigente è più rigorosa rispetto alla precedente formulazione.
- In particolare, l'art. 90, comma 18-*bis*, della Legge 289/2002:
 - limitava il divieto in parola solo agli amministratori delle ASD e SSD;
 - prevedeva che uno stesso soggetto potesse assumere incarichi in molteplici ASD/SSD affiliate a federazioni o enti di promozione sportiva, purché questi non svolgessero la medesima attività sportiva.



Si segnala, inoltre, che con il correttivo-*bis* al d.lgs 36/2021, è stato aggiunto all'art. 12 del d.lgs 36/2021, il comma 1-bis, con il quale è stato previsto, analogamente a quanto già stabilito per gli ETS, un **regime di esenzione ai fini dell'imposta di registro per le modifiche di «mero adeguamento» dello statuto** alle previsioni normative contenute nel d.lgs 36/2021 e nel d.lgs 39/2021.

A tale previsione **non** si è però accompagnata la **semplificazione** prevista nel Terzo settore, vale a dire la possibilità di approvare le suddette modifiche di mero adeguamento con le maggioranze semplificate dell'assemblea ordinaria, anziché con i *quorum* rafforzati di quella straordinaria.





**IL REGISTRO UNICO NAZIONALE
DEL TERZO SETTORE (RUNTS) E IL
REGISTRO NAZIONALE ATTIVITÀ
SPORTIVE DILETTANTISTICHE**



II RUNTS

Il RUNTS è operativo dal **23 novembre 2021** e attualmente conta:

ENTI ISCRITTI AL RUNTS	112.336
ENTI CON RICHIESTA PENDENTE DI INTEGRAZIONE/RETTIFICA	4.489
ODV/APS ISCRITTE CON TRASMIGRAZIONE	69.005
ODV/APS DINIEGATE IN TRASMIGRAZIONE	8.728

[*dati sono aggiornati alla data del 28 luglio 2023]



Il RUNTS: aspetti generali

Il RUNTS è un **registro telematico** istituito presso il **Ministero del Lavoro e delle politiche sociali** (<https://servizi.lavoro.gov.it/runts/it-it/>) per assicurare la trasparenza degli enti del Terzo settore (ETS) attraverso la pubblicità degli elementi informativi (*i.e.* statuto, atto costitutivo, bilancio) ivi iscritti.

Il Registro si caratterizza per essere una **piattaforma telematica** gestita su base territoriale dall'Ufficio Statale, gli Uffici Regionali e gli Uffici Provinciali del RUNTS, istituiti rispettivamente presso il Ministero del Lavoro e delle politiche sociali, presso ciascuna Regione e le Province autonome di Trento e Bolzano.



Il RUNTS è strutturato in **apposite sezioni**, che danno evidenza delle singole categorie nelle quali gli ETS possono scegliere di inquadrarsi.

Nello specifico, la struttura del RUNTS richiama la configurazione dell'art. 46 del CTS e l'elencazione dei tipi legali idonei ad assumere la qualifica di ETS: le sezioni, infatti, corrispondono alle figure tipizzate e non di ETS.

Più nello specifico si articola in sette sezioni di cui una residuale:

- 1. Associazioni di promozione sociale (APS);**
- 2. Organizzazioni di volontariato (ODV);**
- 3. Enti filantropici;**
- 4. Imprese sociali, incluse le cooperative sociali;**
- 5. Reti associative;**
- 6. Società di mutuo soccorso;**
- 7. Altri enti del Terzo settore.**

Gli ETS (ad eccezione delle reti associative) non possono essere contemporaneamente iscritti in due o più sezioni.



Per le ASD/SSD non esiste una sezione ad hoc nel RUNTS: la pacifica convivenza nei due registri (quello ai fini sportivi e il Registro unico del Terzo settore) e la possibilità per gli enti di dotarsi al contempo delle qualifiche di ASD e ETS è stato sancito espressamente dalla riforma dello Sport e costituisce, in ogni caso, un convincimento che si basa sulle diverse finalità a cui assolvono i registri medesimi.

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

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



A decorrere dal 31 agosto 2022, ha preso avvio il **Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche (RNASD)**, istituito presso il Dipartimento per lo Sport della Presidenza del Consiglio dei Ministri ai sensi del decreto legislativo n. 39/2021.

Si tratta di un Registro nel quale **ad oggi risultano iscritte oltre 115mila ASD e SSD**, previsto con **modalità telematiche** (al pari del RUNTS), che si propone quale sistema pubblicitario ai fini della certificazione della natura “dilettantistica” degli enti sportivi per tutti gli effetti (fiscali e non) che l’ordinamento giuridico ricollega a tale qualifica.

- il RNASD è tenuto dal Dipartimento dello Sport, che si avvale di Sport Salute S.p.A. per la gestione del Registro e l’esercizio di funzioni ispettive tese a verificare la natura dilettantistica dell’attività svolta dagli enti, nonché la sussistenza dei presupposti richiesti ex lege.



Nel Registro sono iscritte tutte le **Associazioni e Società sportive dilettantistiche** e gli **altri enti sportivi dilettantistici** che svolgono attività sportiva, compresa l'attività didattica e formativa, e che posseggono i requisiti richiesti ex lege.

Due sono le sezioni del Registro:

- 1. sezione pubblica** - contenente i dati degli enti sportivi dilettantistici iscritti al Registro. I dati, aggiornati dagli Organismi sportivi di affiliazione (Federazioni, Discipline Sportive Associate, Enti di Promozione Sportiva), sono accessibili e consultabili da chiunque.
- 2. sezione riservata** - contenente ulteriori dati relativi agli enti sportivi dilettantistici, la cui consultazione è riservata all'Organismo sportivo di affiliazione e agli enti sportivi dilettantistici iscritti dotati di username e password. Gli enti sportivi iscritti possono visualizzare solo i propri dati.

È prevista poi una sezione speciale le ASD e SSD riconosciute da Federazioni sportive paralimpiche e Discipline sportive paralimpiche, riconosciute dal Comitato Italiano Paralimpico (CIP).



Il RNASD: requisiti per l'accesso

Oltre ai requisiti richiesti dal D.lgs. 36/2021, per l'iscrizione al RNASD il **regolamento attuativo del D.lgs. 39/2021** richiede altresì agli enti sportivi dilettantistici che:

- abbiano **sede legale in uno degli Stati membri UE** e abbiano almeno **1 sede operativa** per gli adempimenti e procedimenti sportivi **nel territorio italiano** che risulti accessibile e idonea;
- abbiano instaurato un **valido rapporto di affiliazione con un Organismo sportivo** (Federazione Sportiva Nazionale; Disciplina Sportiva Associata; Ente di Promozione Sportiva);
- **non** siano assimilabili ad **associazioni/società di secondo livello**.
- a nessun titolo costituiscano un'articolazione territoriale dell'Organismo sportivo di appartenenza, ad eccezione del Centro Universitario Sportivo Italiano ("CUSI");
- svolgano **comprovata attività sportiva**, compresa l'attività didattica e formativa. In particolare, gli enti sportivi dilettantistici devono trasmettere con apposita dichiarazione, tramite l'Organismo sportivo di affiliazione, attraverso la piattaforma del Registro, tempestivamente e comunque non oltre 180 giorni dalla data di presentazione dell'istanza di iscrizione al Registro, l'avvio di almeno un'attività sportiva o didattica o formativa;
- abbiano **adottato norme statutarie conformi** alla normativa in materia.



ASD e SSD già iscritte nel Registro CONI: tempi e modalità di accesso

Le ASD e SSD già iscritte nel Registro CONI 2.0 sono accedute nel nuovo Registro nazionale delle attività sportive dilettantistiche

- **a decorrere dal 31 agosto 2022**, data di entrata in vigore del d.lgs. 39/2021 e contestuale operatività del RNASD;
- mediante una procedura di **trasmigrazione automatica** dei dati delle ASD e SSD che risultavano iscritte nel Registro CONI 2.0, sulla falsariga di quanto previsto nel Terzo settore per ODV e APS nel passaggio dai previgenti registri di settore al RUNTS.

A differenza di ODV e APS, le ASD e SSD hanno subito perfezionato l'iscrizione nel RNASD.

Con la precisazione tuttavia che rischiano la cancellazione d'ufficio dal Registro, in caso di mancato adeguamento alle disposizioni del Dlgs 36/21 entro il 31 dicembre 2023.



La **domanda di iscrizione** al Registro è inviata al Dipartimento per lo Sport su richiesta dell'ente sportivo dilettantistico, per il tramite del proprio Organismo sportivo di affiliazione (Federazione Sportiva Nazionale, Disciplina Sportiva Associata o Ente di Promozione Sportiva).

Spetta dunque all'Organismo sportivo di affiliazione, una volta effettuato il riconoscimento ai fini sportivi dell'ente, provvedere tempestivamente all'inoltro della domanda di iscrizione, sulla piattaforma telematica del RNASD.

Entro 45 giorni dalla presentazione della domanda, il Dipartimento per lo Sport, verificata la sussistenza delle condizioni previste può:

- a. **accogliere la domanda** e iscrivere l'ente sportivo;
- b. **rifiutare l'iscrizione** con provvedimento motivato;
- c. richiedere di **integrare la documentazione**. In quest'ipotesi, l'ente interessato ha 10 giorni per trasmettere le integrazioni attraverso la piattaforma del Registro. In caso di mancata o incompleta Integrazione il Dipartimento per lo Sport invita l'ente ad adempiere all'obbligo suddetto, assegnando un termine non superiore a 180 giorni, decorsi inutilmente i quali l'istanza dell'ente è rigettata.



Oltre al regime concessorio presso le Regioni o Prefetture ai sensi del Dpr 361/2000, per le associazioni sportive dilettantistiche viene introdotta per la prima volta una procedura semplificata per il riconoscimento della personalità giuridica (ai sensi dell'art. 14 d.lgs. 39/2021).

In sostanza, stando all'attuale formulazione, spetta al **Notaio** che ha ricevuto l'atto, una volta effettuati i controlli sostanziali circa la sussistenza dei requisiti, depositare entro 20 giorni l'atto ai fini dell'acquisto della personalità giuridica e contestuale iscrizione nel RNASD, dopo aver comunicato il ricevimento dell'atto, all'Organismo sportivo affiliante indicato nell'atto medesimo ai fini del riconoscimento ai fini sportivi.

Si tratta di una procedura delineata sulla falsariga di quella già prevista dalla riforma del Terzo settore e che si distingue rispetto a quella «ordinaria» di cui al citato DPR 361/2000 in quanto:

- **più rapida di quella ordinaria** perché il controllo di legittimità sostanziale è rimesso al notaio e le tempistiche per i successivi controlli in capo agli Uffici sono previsti per legge;
- **più oggettiva**, in quanto l'attribuzione o meno della personalità giuridica non è rimessa ad una valutazione discrezionale ma è subordinata al ricorrere dei presupposti richiesti ex lege.



- Tale procedura semplificata riprende, nella sostanza, quanto già recato nel Codice del Terzo settore. A differenza di quest'ultimo tuttavia il legislatore **fissa il requisito patrimoniale minimo pari a 10.000 euro** per le ASD che intendono acquisire personalità giuridica.
- La norma che disciplina tale procedura è già in vigore dal 31 agosto 2022, ad oggi tuttavia la **procedura manca di efficacia** giacché non sono state ancora individuate dal Dipartimento dello Sport le modalità operative.
- Attualmente l'art. 14 d.lgs. 39/21 prevede la procedura per le **sole ASD che, oltre all'iscrizione intendano assumere la personalità giuridica**: non è specificato l'iter per le ASD già iscritte nel RNASD, né se tale procedura possa trovare applicazione anche nei confronti degli altri enti sportivi che possono accedere al Registro (es. fondazioni sportive ETS).



L'iscrizione dell'ente nel Registro nazionale attività sportive dilettantistiche:

- è subordinata al **riconoscimento ai fini sportivi** dell'ente sportivo dilettantistico da parte della FSN, DSA o EPS di affiliazione;
- è correlata all'**esistenza di un valido rapporto di affiliazione** e si rinnova con la riaffiliazione all'Organismo sportivo.

Eventuali **modifiche e aggiornamenti dei dati** riferiti all'ente sportivo dilettantistico iscritto (es. variazione Presidente; aggiornamento degli amministratori in carica) devono essere trasmessi dallo stesso con apposita dichiarazione, tramite l'Organismo sportivo di affiliazione, attraverso la piattaforma del Registro, **tempestivamente e comunque non oltre il 31 gennaio dell'anno successivo**.





LA FISCALITÀ DEGLI ENTI SPORTIVI DILETTANTISTICI



Fiscalità degli enti sportivi dilettantistici

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

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



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

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



In particolare, si prevede:

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



Inquadramento degli enti sportivi a livello fiscale: quadro attuale

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

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



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

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

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



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

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

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

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

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



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

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

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

A regime, l'agevolazione sarà operativa solo *«Per le associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, sportive dilettantistiche, nonché per le strutture periferiche di natura privatistica necessarie agli enti pubblici non economici per attuare la funzione di preposto a servizi di pubblico interesse le attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati».*



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

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

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

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



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

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

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

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



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

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

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



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

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

- reddito imponibile (regime IRES);
- IVA;

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

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



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

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



Il regime forfetario della Legge 398/1991 ai fini IRES

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

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

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



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

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

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

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

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

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



Il regime forfetario della Legge 398/1991 ai fini IVA

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



Il regime forfetario della Legge 398/1991 ai fini IVA

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

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

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



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

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

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

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



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

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



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

Rientrano ad esempio tra tali attività:

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



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

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

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

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



Legge 398/1991: Proventi connessi alle attività istituzionali

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



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

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

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



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

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

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

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



Il regime delle ASD che diventano ETS

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

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



Il regime delle ASD che diventano APS

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

In particolare:

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

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

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



Il regime delle ASD che diventano APS

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

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



Confronto regimi fiscali per le ASD che diventano ETS

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



Confronto regimi fiscali per le ASD che diventano APS

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



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

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



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

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

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



Le novità ai fini IVA: vincolo di destinazione soggettivo

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

Si tratta di una locuzione piuttosto ampia che rischia:

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



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

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



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

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

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



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



Da ultimo, deve considerarsi che con la conversione in legge del Decreto PA bis si è introdotto una previsione indirizzata alle realtà *non profit* del mondo dello sport, in vigore dal **17 agosto scorso** (art. 36-bis DI 75/2023).

Si prevede una **nuova ipotesi di esenzione IVA per le prestazioni di servizi, compresi quelli didattici e formativi, strettamente connessi con la pratica dello sport, posti in essere dagli enti sportivi dilettantistici** di cui all'art. 6 del D.l. 36/2021.

Va sul punto considerato che:

- Si tratta di misura già in vigore dal 17 agosto scorso: pertanto, gli enti sportivi, se sprovvisti, dovrebbero dotarsi di una partita Iva;
- L'ipotesi di esenzione IVA non si coordina con quelle del Fisco-lavoro (DI 146/21), operative dal 1° luglio 2024 e non tiene conto della necessaria autorizzazione UE;
- Si assiste ad una sovrapposizione di due norme aventi ad oggetto le medesime prestazioni: fino al 1° luglio resta in vigore l'art. 4 del Decreto IVA





RENDICONTAZIONE



Modello EAS e rendicontazione degli enti sportivi

Al pari del Codice del Terzo settore, la Riforma dello Sport ha introdotto l'esonero dalla presentazione del Modello EAS per gli Enti sportivi dilettantistici.

Viene, altresì, meno l'obbligo di comunicare in un'apposita sezione del RNASD i dati e le informazioni rilevanti ai fini fiscali.

Sul fronte della rendicontazione, il d.lgs n. 36/2021 non rinvia ad un decreto per l'approvazione di appositi modelli di bilancio per Enti sportivi dilettantistici.



La rendicontazione degli enti sportivi

A differenza dello Sport, gli ETS sono infatti destinatari di puntuali obblighi contabili e schemi di bilancio di cui al DM 5 marzo 2020, modulati sulla base delle peculiari attività e alle tipologie di entrate afferenti a questi enti. In particolare:

- gli **ETS commerciali**, che esercitano l'attività esclusivamente o principalmente in forma di impresa commerciale, devono essere iscritti al Registro Imprese e devono redigere il bilancio di esercizio ai sensi degli articoli 2423 e seguenti, 2435-bis o 2435-ter del Codice civile;
- gli **ETS non commerciali** redigono il bilancio formato da stato patrimoniale, rendiconto gestionale e relazione di missione (art. 13, comma 1 CTS);
- gli **ETS non commerciali** con volume annuo di proventi complessivi di ammontare **non superiore a 220mila euro** possono predisporre il bilancio nella forma semplificata del rendiconto per cassa (art. 13, comma 2 CTS).



Grazie per la vostra attenzione

Avv. Gabriele Sepio



e-IUS

Sede Legale: Roma - Via dei Redentoristi 9

Sito Web: www.e-ius.it

E-mail: info@e-ius.it

Tel. 06 89131373