



Milano, 09 Ottobre 2023

RIFORMA DELLO SPORT E DECRETI CORRETTIVI IN VIGORE DAL 5 SETTEMBRE 2023: ALCUNE PRECISAZIONI

Publicato in G.U. n. 206 il D. Lgs. n. 120/2023 con gli atti correttivi della Riforma dello Sport
Come già comunicato con nostra apposita e-mail del 5 settembre 2023, è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 206 del 4 settembre il Decreto Legislativo n. 120 del 28.08.2023 **con i correttivi della Riforma dello Sport.**

Il D. Lgs. interviene in tema di enti e lavoratori sportivi con modifiche sui precedenti decreti legislativi del 28 febbraio 2021, nn. 36, 37, 38, 39 e 40 attuativi della **Riforma dello Sport** (Legge delega n. 86/2019).

Si ricorda che **le novità in materia di sport sono in vigore dal 5 settembre 2023.**

Riforma dello Sport: gli obiettivi

Il Dipartimento per lo Sport sottolinea che il **Decreto costituisce uno strumento significativo nella promozione e nello sviluppo dello sport in Italia** ed è il risultato di un lungo processo di **consultazione e collaborazione con gli stakeholder del mondo dello sport, tra cui atleti, federazioni sportive, organizzazioni non profit ed altri attori chiave.**

Obiettivo principale di questa **Riforma dello Sport** è quello di creare un ambiente sportivo più equo, sostenibile ed inclusivo per tutti i cittadini italiani.

La Riforma, da un lato, riconosce diritti e dignità al lavoro sportivo e, dall'altra, consente ai datori di lavoro di vedere semplificati gli adempimenti, costruita sui tre pilastri delle tutele, della semplificazione e della trasparenza.

Riforma dello Sport: alcune puntualizzazioni relativamente ai lavoratori

La qualifica di **lavoratore sportivo**, che costituisce una condizione essenziale per l'applicazione della disciplina prevista dal D. Lgs. 36/2021, presuppone che **TUTTI i lavoratori siano tesserati**, secondo i regolamenti che la FSN o l'EPS affiliante prevedono per ogni categoria di lavoratore sportivo e per ogni committente (ASD/SSD).

La prestazione dovrà, quindi, essere sportiva riconosciuta come tale dal Coni, CIP, Sport e Salute SpA, ecc.). Ciò significa che tutte le altre prestazioni collegate al mondo dello sport (per es. i giardinieri, i custodi, gli addetti alle pulizie, i collaboratori amministrativo-gestionali), non potranno mai essere considerati lavoratori sportivi e, quindi, per i contratti sulla base dei quali forniscono le loro prestazioni, ci si deve rifare alla disciplina generale del Codice civile e non alla specificità dello sport. In tale senso, comunque, si era già espressa anche l'Agenzia delle Entrate rispondendo ad un interpello (n. 189/2022) confermando che la disposizione agevolativa allora in vigore (art. 67, co. 1, lett. m) del Tuir ora abrogato), non fosse applicabile a custodi, giardinieri ed addetti alle pulizie.

Si ricorda che il limite delle 24 ore settimanali per le prestazioni sportive che si presumono in regime di collaborazione coordinata e continuativa **NON** vale come presunzione per i co.co.co. amministrativo-gestionali. L'onere della prova contraria in ordine all'esistenza di una diversa tipologia di rapporto di lavoro grava sulla parte che intende farla valere, cioè in capo ai soggetti preposti ai controlli oppure al lavoratore che sia intenzionato ad impugnare il contratto applicato.



Inoltre, TUTTI i contratti co.co.co. sportivi sono ESENTI da premio INAIL, in virtù delle polizze cumulative già sottoscritte dagli enti affilianti ed i contributi sono ridotti del 50% fino a tutto il 2027. Un terzo del contributo è a carico del lavoratore sportivo e due terzi sono a carico del datore di lavoro sportivo.

Infine, ai fini **IRAP**, è prevista l'esclusione dalla base imponibile per i compensi dei co.co.co. sportivi nell'area del dilettantismo, a patto che siano inferiori a 85.000 euro annui.

Per ciò che riguarda i **volontari sportivi**, la cui figura è contemplata dal D. Lgs. 36/2021, come già più volte ricordato in nostri precedenti interventi, sono incompatibili con qualsiasi forma di remunerazione e rapporto di lavoro.

In merito alla **gratuità della prestazione sportiva del volontario**, il primo periodo dell'art. 29, c. 2. 29 recita *“Le prestazioni sportive dei volontari (...) non sono retribuite in alcun modo nemmeno dal beneficiario”* e, al successivo periodo, che *“per tali prestazioni sportive possono essere rimborsate esclusivamente le spese documentate relative al vitto, all'alloggio al viaggio e al trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale di residenza del percipiente”*. In base al medesimo principio di gratuità viene inoltre sancita, al successivo comma 3, l'incompatibilità della prestazione sportiva del volontario con 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 sportiva. Quanto ai **rimborsi spesa**, il Legislatore li ammette come unica erogazione di denaro a favore del volontario, con *“esclusivo”* riferimento alle spese *“documentate”* di vitto, alloggio, viaggio e trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale di residenza del percipiente.

Facendo un primo confronto notiamo che, diversamente dalla disciplina ex art. 17, c. 3 D. Lgs. 117/2017 che rimanda alla qualificazione delle spese rimborsabili con una delibera dell'ente, i rimborsi a favore del volontario sportivo sono normativamente confinati alle sole spese per il vitto, l'alloggio, il viaggio e il trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale di residenza del percipiente.

Il decreto correttivo (D. Lgs. 120/2023) aggiunge un ultimo periodo al comma 2 dell'art. 29 D. Lgs. 36/2021 disciplinando, similmente a quanto previsto per i volontari degli ETS ex art. 17, c. 4 D. Lgs. 117/2017, che *“le spese sostenute dal volontario possono essere rimborsate anche a fronte di autocertificazione resa ai sensi dell'articolo 46 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, purché non superino l'importo di 150 euro mensili e l'organo sociale competente deliberi sulle tipologie di spese e le attività di volontariato per le quali è ammessa questa modalità di rimborso”*.

L'autocertificazione è sostanzialmente una deroga *“amministrativa”* alla rendicontazione analitica delle spese sostenute (di vitto, alloggio, viaggio e trasporto) nella cui forma è ammessa la rimborsabilità al volontario purché:

- le spese autocertificate non superino l'importo di 150 euro mensili;
- le spese sostenute siano inerenti alla prestazione resa;
- le spese sostenute facciano riferimento a prestazioni effettuate fuori dal comune in cui il volontario ha proprio domicilio;
- le spese sostenute siano state oggetto di specifica delibera dell'organo sociale che ne abbia legittimato la richiesta con autocertificazione.

L'autocertificazione resa dal volontario dovrà sostitutivamente garantire l'effettivo sostenimento della spesa, quindi l'effettivo possesso del giustificativo del volontario, non ritenendosi ammissibile qualsiasi forfettizzazione delle somme dichiarate a rimborso, eccezion fatta per i rimborsi chilometrici calcolati sulla base delle tabelle ACI, salvo espressa rendicontazione dei tragitti effettuati e la relativa connessione con le prestazioni.



Data questa letterale interpretazione sulla disciplina dei rimborsi spesa dei volontari sportivi, non mancano certamente i dubbi di plausibili e diverse interpretazioni che potranno essere chiariti con le indicazioni di prassi che si spera saranno fornite a breve dall'Agenzia delle Entrate. Ma quello che andrà soprattutto valutato con attenzione è che l'apporto "**liberale**" non celi una **prestazione lavorativa**, circostanza che vedrebbe riqualificato il volontario come "*lavoratore*" e le somme erogate a titolo di rimborso come corrispettivo o retribuzione, il tutto articolato all'interno di un apparato sanzionatorio che vedrebbe addirittura applicabile la maxi sanzione per lavoro nero nel caso in cui fosse accertata la natura subordinata di una prestazione, quindi di un rapporto sconosciuto alla Pubblica Amministrazione.

E' bene precisare, a tale proposito, che le attività svolte dai Consiglieri a titolo volontario sarebbero compatibili con l'attività remunerata in qualità di lavoratore co.co.co. sportivo, in quanto la norma si riferisce a lavoratori sportivi volontari e non a membri di Organi Amministrativi di SSD o al Consiglio Direttivo di una ASD.

Per ciò che riguarda i **collaboratori amministrativo-gestionali**, come noto, non rientrano tra le figure dei lavoratori sportivi previste dall'art. 25 del D. Lgs. 36/2021. Tuttavia, quando tale collaborazione sia inquadrata come coordinata e continuativa, cioè prestata in modo del tutto autonomo, allora si applicano **le stesse agevolazioni previdenziali delle co.co.co. di lavoro sportivo**.

Infatti:

- fino ad un compenso di 5.000 euro non sono soggette né a contribuzione, né a tassazione;
- oltre l'importo di 5.000 euro sono soggette a contribuzione previdenziale;
- oltre l'importo di 15.000 euro sono soggette, oltre alla contribuzione previdenziale, anche alla tassazione Irpef;

-l'imponibile sul quale vanno calcolati i contributi previdenziali è quello percepito a partire dal 1° luglio 2023; l'aliquota da applicare è quella del 24% o quella del 25%, a seconda che il collaboratore abbia o non abbia un'altra posizione assicurativa obbligatoria. Il calcolo della contribuzione Inps parte dal 1° luglio 2023; pertanto, le somme erogate dal 1° luglio e fino al 31 dicembre 203 potranno usufruire ai fini Inps della franchigia di 5.000 euro; non rileva l'importo che è stato erogato precedentemente, in regime ex art. 67, lett. m), Tuir;

-l'imponibile sul quale vanno calcolate le aliquote Irpef è quello percepito a partire dal 1° gennaio 2023. La franchigia, ai fini della tassazione Irpef per i redditi percepiti nell'anno 2023, è pari a complessivi 15.000 euro. E' importante tenere presente che, fino al 30 giugno 2023, si applicano le disposizioni normative di cui agli articoli 67 e 69 del Tuir – la cui franchigia fiscale è pari a 10.000 euro – mentre dal 1° luglio 2023 si applicano le disposizioni fiscali dell'art. 36 del D. Lgs. 36/2021;

- vi è la riduzione del 50% nel calcolo dell'imponibile contributivo fino al 31.12.2027 e l'imponibile pensionistico è ridotto in misura equivalente.

I collaboratori amministrativo-gestionali, a differenza dei lavoratori co.co.co sportivi, devono essere assicurati all'Inail e sono soggetti a tutti gli obblighi ordinari (comunicazione preventiva del contratto al Centro per l'Impiego, tenuta del LUL, emissione delle buste paga) e sono costretti ad utilizzare esclusivamente i canali ordinari (Consulenti del lavoro e Centro per l'Impiego) e non è possibile per questo tipo di contratti effettuare alcun adempimento tramite il RAS.

I **collaboratori sportivi con Partita Iva**, se non iscritti ad alcun specifico Albo professionale, devono iscriversi – con decorrenza 01.07.2023 - alla Gestione Separata Inps, così come previsto dall'art. 35, co. 2, D. Lgs, 36/2021.

Anche a questa tipologia di lavoratori si applica la franchigia, ai fini della contribuzione previdenziale, pari a 5.000 euro, con la riduzione al 50% dell'imponibile fino al 31.12.2027.

Per coloro che fossero già iscritti alla Gestione ex Enpals è possibile esercitare l'opzione per mantenere tale regime previdenziale, purché l'opzione venga esercitata entro il 31.12.2023.



Anche per questi collaboratori sportivi i compensi non costituiscono base imponibile ai fini fiscali fino all'importo annuo di 15.000 euro. Superata detta franchigia, il reddito sarà assoggettato a tassazione sulla base del regime fiscale scelto, e quindi se forfettario si applica l'imposta sul reddito imponibile che è pari al fatturato per il coefficiente di redditività stabilito in funzione del codice Ateco utilizzato; se semplificato, si applicano le aliquote fiscali ordinarie.

E' utile ricordare che i collaboratori sportivi possono aprire la partita Iva in regime forfettario dal 1° luglio 2023 con le agevolazioni menzionate soltanto se in precedenza non sia stato adottato, e di conseguenza comunicato agli Organi competenti, un contratto di co.co.co. sportivo, mentre l'aver avuto un contratto sportivo così com'era previsto dall'art. 67, co. 1, lett. m) del Tuir, essendo stato quest'ultimo articolo abrogato, non costituisce impedimento ai collaboratori sportivi per l'apertura della partita Iva forfettaria.

Per quanto riguarda il **rimborso delle spese** sostenute dai lavoratori sportivi, non concorrono a formare il reddito del percipiente le spese documentate relative al vitto, all'alloggio, al viaggio ed al trasporto sostenute in occasione di prestazioni effettuate fuori dal territorio comunale sede di lavoro del percipiente. Il rimborso documentato è anche detto "a piè di lista", ovvero consegnando le fatture, ricevute ed altre quietanze fiscali relative a viaggi, alberghi, vitto (ricevuta autostrada, biglietto treno, fattura albergo, ricevuta fiscale ristorante). Questo vale per missioni autorizzate, cioè quando il collaboratore si sposta su autorizzazione o richiesta della ASD/SSD.

Per i rimborsi chilometrici, vale quanto previsto dalla Circ. N. 326 del 1997 Ministero Finanze, che prevede una indennità per chilometro percorso con uso di auto propria, fissata in apposite tabelle ACI che tengono conto della distanza effettiva e del tipo di automezzo usato. Il tragitto si calcola dalla località in cui si trova la sede di lavoro e la località – fuori dal Comune – da raggiungere. Non è oggetto di rimborso chilometrico il percorso che il collaboratore compie per raggiungere la sede di lavoro anche se tale sede è fuori dal suo Comune di residenza: eventuale indennità data per questo motivo si considera parte integrante del reddito.

Riforma dello Sport: gli adempimenti

Gli adempimenti previsti dalla Riforma dello Sport a carico delle ASD/SSD che operano come datori verso lavoratori sportivi con i quali sono stati firmati contratti di co.co.co. sono i seguenti:

- obbligo di comunicazione preventiva dell'instaurazione del rapporto di lavoro per **TUTTI i co.co.co sportivi**, anche per coloro che percepiscono un compenso inferiore a 5.000 euro;
- le comunicazioni preventive devono essere effettuate tramite il RAS entro il trentesimo giorno del mese successivo all'inizio del rapporto di collaborazione: equivalgono alle comunicazioni al Centro per l'Impiego e devono contenere le stesse informazioni;
- l'obbligo di tenuta del LUL e la trasmissione della comunicazione mensile all'Inps dei dati retributivi e delle informazioni per il calcolo dei contributi (mod. Uniemens) possono essere adempiuti o tramite il RAS o tramite i canali ordinari;
- l'iscrizione al LUL può avvenire in un'unica soluzione, anche alla scadenza del rapporto di lavoro, entro 30 giorni dalla fine di ciascun anno di riferimento, fermo restando che i compensi possono essere erogati in anticipo. Per il LUL l'operatività tramite RAS è demandata ad un Decreto attuativo da adottare entro il 31.12.2023;
- se il compenso annuale non supera i 15.000 euro, non vi è obbligo di emissione del prospetto paga. Il lavoratore dovrà certificare – tramite autodichiarazione - l'ammontare dei compensi percepiti per verificare i limiti di esenzione;
- in sede di **PRIMA** applicazione, adempimenti e versamenti dei contributi previdenziali ed assistenziali dovuti per co.co.co. sportivi, relativi ai periodi di paga da luglio a settembre 2023 possono essere effettuati **entro il 31.10.2023**.

Le semplificazioni **NON** si applicano ai rapporti di lavoro subordinati, né ai co.co.co. amministrativo-gestionali, per i quali vanno espletati gli adempimenti ordinari del datore;



-obbligo, a carico del datore che intende impiegare personale con mansioni che comportino contatti diretti e regolari con minori, di richiedere un certificato del casellario giudiziale. Detto certificato ha validità di sei mesi dalla data di rilascio ed è obbligatorio per tutti i tipi di lavoratori, sia subordinati sia autonomi, e l'obbligo di richiesta da parte del datore di lavoro può ritenersi assolto al momento dell'inizio della collaborazione. Alla scadenza del certificato, continuando il rapporto di collaborazione, non vi sarà obbligo di nuova richiesta da parte del datore di lavoro. E' possibile utilizzare l'autocertificazione ai sensi dell'art. 46 del DPR 445/2000 resa dal lavoratore sportivo al datore di lavoro (ASD/SSD) solo per iniziare l'attività nell'attesa del certificato.

L'obbligo della richiesta del certificato antipedofilia è a carico del datore e non occorrono né una delega né il consenso da parte del lavoratore (se non esclusivamente per ciò che concerne la legge sulla *privacy*).

RAS (Registro nazionale delle Attività Sportive dilettantistiche): andando sul portale Sport e Salute, sezione Registro RAS, si trova il manuale dell'utente aggiornato per poter inserire i dati dei lavoratori sportivi.

In particolare, al paragrafo 6.2.3 del manuale è disponibile la descrizione della nuova sezione "LAVORO SPORTIVO" presente sul Registro. Tale documento è reperibile tramite il link <https://registro.sportesalute.eu> nell'apposita sezione "Guide Utente".

Riforma dello Sport: la tassazione dei premi

E' in vigore dal 1° luglio 2023 la nuova disciplina fiscale sui premi messi in palio in occasioni di manifestazioni sportive, ex art. 24 del D. Lgs. n. 163/2022 del 5 ottobre 2022, correttivo al comma 6 quater dell'articolo 36 D. Lgs. 36/2021 che stabilisce, come norma di riferimento, l'art. 30, secondo comma, del DPR n. 600 del 29 settembre 1973. La tassazione vigente non ha nulla a che vedere, quindi, con la normativa precedentemente in vigore, che li configurava come redditi per prestazioni sportive. Dal 1° luglio 2023 ai **premi sportivi** legati all'alea del risultato deve essere applicata una ritenuta di imposta del 20% (del 30% ai residenti all'estero) a rivalsa facoltativa. Tale norma si applica esclusivamente ai premi erogati in favore di atleti e tecnici che operano nell'area del dilettantismo e non verso altre figure di lavoratori sportivi e si applica ai premi in denaro, in servizi ed in natura, determinati esclusivamente dal soggetto erogatore. Il soggetto che mette in palio il premio potrà decidere se rivalersi sul vincitore per il valore della ritenuta, sottraendola al premio, o accollarsene l'ammontare lasciando invariato il premio al vincitore. In questo secondo caso sarà possibile regolarizzare anche la ritenuta sui montepremi in natura versando il 20% del loro controvalore commerciale. Il valore dei premi non si cumula con gli altri redditi conseguiti dall'atleta o dal tecnico. Tali somme, di conseguenza, non andranno dichiarate dal percipiente in dichiarazione dei redditi e non si sommeranno agli eventuali altri redditi ai fini della determinazione delle aliquote IRPEF. I premi sportivi sono compatibili con la prestazione volontaria, anche dei pubblici dipendenti, così come per gli atleti e tecnici lavoratori sportivi senza che questo incida, per questi ultimi, sulle due fasce esenti da contribuzione previdenziale (fino ad euro 5.000) o reddituale (fino ad euro 15.000). Il soggetto erogatore dovrà unicamente trasmettere il mod. 770 riportando per totale le ritenute operate. La norma si riferisce ai premi messi in palio da Coni, Cip, FSN, DSA, EPS, ASD e SSD e da parte di qualsiasi soggetto metta in palio premi sportivi. Gli emolumenti determinati da un rapporto negoziale ed inseriti, quindi, in un contratto, si configurano invece come compensi, anche se la loro elargizione viene subordinata al raggiungimento di un risultato agonistico.



Riforma dello Sport: statuti di ASD e SSD

Tra le tante novità, escluse quelle riguardanti il lavoro sportivo, **in tema di statuti delle ASD e SSD** il D. Lgs. n 120/2023 **introduce un periodo transitorio per poter adeguare gli statuti delle ASD/SSD alle nuove disposizioni** riguardanti:

- la previsione dell'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". Si supera, quindi, il perimetro Coni/CIP, allargando le attività esercitabili purché siano incluse nell'elenco del Dipartimento per lo Sport;
- la previsione espressa dell'esercizio di attività strumentali e secondarie a quella sportiva dilettantistica (art. 11 L. Lgs. 36/2021). Si tratta di attività commerciali che possono essere svolte solo se previste nell'oggetto sociale ed a condizione che siano secondarie e strumentali secondo criteri e limiti che verranno definiti con un Decreto di prossima emanazione;
- il regime di incompatibilità degli amministratori (non possono ricoprire **qualsiasi** carica in altre ASD/SSD nell'ambito della stessa FSN//DSA/EPS riconosciuti dal Coni).
- Le SSD potranno procedere con la riformulazione della clausola statutaria sulla mancanza dello scopo di lucro in conformità alla nuova accezione dell'articolo 8 del D. Lgs. 36/2021.

Si segnala che **gli adeguamenti devono essere perfezionati entro il 31 dicembre 2023**.

La mancata conformità degli statuti ai criteri di cui all'art 7 del D. Lgs. 36/2021, renderà inammissibile la richiesta di iscrizione al Registro nazionale delle Attività Sportive dilettantistiche (RAS) e gli enti già iscritti che non provvederanno ad adeguare gli statuti entro tale data verranno cancellati d'ufficio dal Registro.

Viene anche previsto che le modifiche statutarie adottate entro il 31 dicembre 2023 siano esenti da imposta di registro qualora abbiano come scopo quello di conformare gli statuti alle disposizioni del D. Lgs. n 36/2021 e nessun'altra modifica. Il Notaio che redigerà l'assemblea straordinaria ed il relativo statuto aggiornato, dovrà poi – oltre ad effettuare i consueti adempimenti – trasmettere tali documenti all'Ente affiliante per il deposito degli stessi al RAS.

Riforma dello Sport: acquisto della personalità giuridica degli enti

Il decreto correttivo regola, inoltre, l'acquisto della personalità giuridica degli enti e, in particolare con l'art 4 comma 5, si prevede di apportare modificazioni all'articolo 14 del decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 39 inserendo il comma 3 ter secondo il quale *"Si considera patrimonio minimo per il conseguimento della personalità giuridica una somma liquida e disponibile non inferiore a 10.000 euro. Se tale patrimonio è costituito da beni diversi dal denaro, il loro valore deve risultare da una relazione giurata, allegata all'atto costitutivo, di un revisore legale o di una società di revisione legale iscritti nell'apposito registro"*.

RIFORMA DELLO SPORT: DECRETI ATTUATIVI ANCORA DA EMANARE A SEGUITO DELL' ULTIMO DECRETO CORRETTIVO (N. 120/2023 DEL 04.09.2023)

Una volta pubblicato in Gazzetta Ufficiale il tanto atteso Decreto Correttivo bis n. 120 del 04.09.2023, la Riforma dello Sport si potrà definire completata quando saranno stati emessi i Decreti attuativi per rendere detta Riforma operativa.

Più in dettaglio, i Decreti attuativi dei quali si è in attesa riguardano:

-Operatività tramite RAS per tenuta e trasmissione del Libro Unico del Lavoro;



- Definizione di criteri e limiti quantitativi all'esercizio delle attività secondarie e strumentali previste nell'oggetto sociale rispetto a quella sportiva dilettantistica, fatta eccezione per le attività promo-pubblicitarie, di gestione degli impianti sportivi e delle indennità legate alla formazione degli atleti che, pur rientrando tra le attività commerciali, non entreranno nel computo di questi limiti;
- Redazione – da parte del Dipartimento dello Sport - dell'elenco delle mansioni che caratterizzano il lavoro sportivo, il cui aggiornamento annuale sarà effettuato e pubblicato a cura del Dipartimento stesso;
- Parametri per il rilascio o il rigetto della richiesta di autorizzazione a lavorare nello sport per i dipendenti pubblici;
- Disposizioni tecniche e protocolli informatici per gli adempimenti in materia di lavoro per ASD e SSD;
- Istituzione dell'Osservatorio nazionale sul lavoro sportivo con i relativi dettagli;
- Istituzione del Comitato permanente per l'analisi della documentazione necessaria all'iscrizione al nuovo Registro (RAS) con i relativi dettagli;
- Modalità e termini di concessione, revoca e verifiche del nuovo sostegno a favore di ASD e di SSD con meno di 100.000 euro di ricavi, il cui importo sarà commisurato ai contributi previdenziali versati da ASD e SSD da luglio a novembre 2023;
- Disposizioni sul benessere degli animali impiegati in attività sportive;
- Visita veterinaria ed accertamento dell'idoneità dei cavalli atleti;
- Definizione dei requisiti di sicurezza, salute e benessere degli atleti, dei cavalli e del pubblico negli sport equestri.

Gli Organi competenti si stanno attivando in merito ai punti sopra menzionati e, non appena i singoli Decreti verranno pubblicati, ne verrete tempestivamente informati.

RIFORMA DELLO SPORT: LO SPORT NELLA COSTITUZIONE ITALIANA

Publicata la Legge in Gazzetta Ufficiale: nell'art. 33 della Costituzione la Repubblica riconosce il valore dello sport.

La Legge Costituzionale n. 1 del 26 settembre 2023 è stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 235 del 07 ottobre 2023 ed ha modificato l'art. 33 della Costituzione italiana aggiungendovi il seguente comma: **«La Repubblica riconosce il valore educativo, sociale e di promozione del benessere psicofisico dell'attività sportiva in tutte le sue forme».**

La modifica dell'articolo 33 della Costituzione rappresenta un cambiamento epocale del paradigma perché per la prima volta si attribuisce adeguato rilievo al ruolo dello sport e dell'attività fisica e tale provvedimento costituisce un'iniziativa in favore del benessere tanto dell'individuo quanto della società, ma è solo il primo passo a cui deve seguire un concreto lavoro sul territorio che sia frutto della sinergia tra istituzioni, specialisti ed associazioni per favorire la prevenzione delle patologie metaboliche croniche, su cui sedentarietà e cattiva alimentazione hanno una funzione determinante.

Questa inversione di tendenza deve essere attuata sin dalle prime fasi di vita con un cambiamento educativo: scuole, università, aziende dovrebbero incentivare una pausa attiva per incrementare il movimento e la camminata. È fondamentale intervenire in ogni fascia d'età, con particolare attenzione ai più giovani per stimolare da subito un approccio di questo tipo, tenuto conto che l'incremento della sedentarietà nelle ultime decadi ha provocato un aumento significativo delle malattie metaboliche croniche come il diabete mellito di tipo 2, le patologie cardiovascolari, l'obesità ed anche i tumori, malattie spesso correlate ad uno stile di vita scorretto.

Secondo l'Organizzazione Mondiale della Sanità, il 59% degli adulti e quasi 1 bambino su 3 (29% dei ragazzi e 27% delle ragazze) è in sovrappeso o convive con l'obesità.



Sempre secondo l'OMS, uno studio sul periodo 2001-2016 relativo agli adolescenti tra 11 e 17 anni denotava che, a livello mondiale, l'80% non raggiungeva livelli di attività fisica raccomandati, mentre in Italia l'88,6% di adolescenti non svolge adeguata attività fisica.

Questo tema è stato anche al centro del convegno "Alimentazione e attività fisica per il benessere dell'individuo e della società" in corso all'Università La Sapienza di Roma, che ha affrontato i temi attraverso approfondimenti sul ruolo degli integratori, dell'idratazione, delle fonti proteiche, della dieta chetogenica, del latte, delle differenze tra attività fisica, esercizio fisico e sport.

Lo stesso Ministro dello Sport Andrea Abodi ha dichiarato che sarà necessario mettere a sistema le risorse finanziarie, europee e nazionali, per far sì che lo sport sia sempre più presente nelle politiche pubbliche.

E' interessante sottolineare che, a livello europeo, le disposizioni sullo sport sono presenti in nove ordinamenti:

- Bulgaria, Croazia, Grecia, Lituania, Polonia, Portogallo, Romania, Spagna, Ungheria.

La sua inclusione assume però valore differente:

- in Portogallo si tratta di un vero e proprio "diritto allo sport",
- in Bulgaria, Croazia, Lituania, Polonia, Romania, Spagna, Ungheria si tratta di una attività di promozione da parte dei pubblici poteri,
- in Grecia lo sport è inserito come missione fondamentale dello Stato,
- in Bulgaria, Polonia, Spagna si tratta anche di una tutela della salute e dei giovani.

VERSAMENTI IN CONTO FUTURO AUMENTO CAPITALE: DOTTRINA E RECENTE GIURISPRUDENZA

I versamenti in conto futuro aumento di capitale non sono crediti ma, in determinate situazioni, possono essere restituiti ai soci

Gli apporti dei soci in azienda, successivi alla costituzione ed al versamento del capitale sociale iniziale, possono essere a titolo di finanziamento o a fondo perduto.

I versamenti a titolo di finanziamento in ogni caso danno diritto alla restituzione delle somme versate, essendo a tutti gli effetti un debito della società, seppure verso i soci.

I **versamenti a fondo perduto**, diversamente, non danno diritto alla restituzione delle somme versate, e di solito sono costituiti da:

- versamenti in **conto capitale**;
- versamenti a **copertura delle perdite**.

I versamenti in conto capitale sono apporti dei soci effettuati con l'obiettivo di patrimonializzare la società; quando avvengono in una situazione di crisi, sono spesso richiesti nel contesto di un progetto di ristrutturazione del debito.

Ciò che caratterizza entrambe queste forme di *conferimento atipico*, è il fatto che **l'impresa acquisisce le risorse a titolo definitivo, iscrivendo al patrimonio netto delle riserve disponibili**.

Una particolare forma di *conferimento atipico* è il **versamento in conto futuro aumento di capitale: che si realizza ogni qual volta i versamenti vengano effettuati per un aumento di capitale programmato ma non ancora deliberato**.

La particolare connotazione della fattispecie fa sì che questa presenti delle caratteristiche peculiari non sempre di inequivoca qualificazione.

L'Organismo italiano di contabilità, sul suo documento OIC 28 dedicato al "Patrimonio netto", considera questi versamenti effettuati *a titolo definitivo*, da iscriversi in apposita riserva del patrimonio netto; e, del resto, da un punto di vista fiscale, questi conferimenti vengono accettati ai fini ACE.



Ma altra parte della dottrina, come i *Notai del Triveneto* (sulle massime H.I.2 e I.K.2), in mancanza della definitività che deriva dalla delibera di aumento di capitale, esclude l'ipotesi di iscrizione al patrimonio netto, considerando questi versamenti effettuati *a titolo di finanziamento*.

In questo contesto **fungono da utili bussole due recenti ordinanze della Corte di Cassazione**, la numero **24093/2023** e la numero **34503/2021**, che appunto affrontano la questione.

Secondo la Corte *“una funzione oggettiva di credito è da escludere dinanzi a versamenti in conto di un futuro aumento di capitale, visto che essi, ove l'aumento intervenga, vanno a confluire automaticamente in esso, mentre, ove l'aumento non intervenga, vanno sì restituiti, ma non perché eseguiti a titolo di finanziamento, sebbene semplicemente perché la fattispecie in effetti programmata - l'aumento di capitale - non si è perfezionata”*, e *“l'iscrizione in bilancio avviene in tali casi come riserva, e non come finanziamento soci e come debito della società verso i medesimi”*.

Quindi i versamenti a titolo di futuro aumento di capitale **vanno considerati come dei conferimenti effettuati a fondo perduto con uno specifico vincolo di destinazione, che dovranno essere restituiti nel momento in cui non si concretizza la destinazione per cui erano stati versati**.

In conseguenza di ciò, questi versamenti sono privi della natura del mutuo, in quanto il rimborso non è un diritto, ma una conseguenza del venire meno della finalità per cui erano stati effettuati.

Per cui questi versamenti potranno essere considerati a titolo definitivo ed iscritti al patrimonio netto come riserve personalizzate dei soci che ne hanno effettuato il versamento.

Tuttavia, affinché sia legittimamente possibile ricondurre a questa situazione i versamenti effettuati dei soci, è **necessario che la subordinazione del versamento all'aumento di capitale** (per quanto futuro) **sia inequivocabile, specifica e dettagliata** *“non essendo sufficiente, la sola denominazione adoperata nelle scritture contabili, ma dovendosi dare conto anche delle finalità pratiche e degli interessi sottesi, e quindi si deve tenere conto delle clausole statutarie, delle scritture contabili e dei bilanci, del comportamento delle parti e di ogni altro elemento concreto possa avere rilievo”*; in modo particolare vanno valorizzati quegli indici di dettaglio utili a qualificare le veridicità dell'operazione come l'indicazione *“del termine finale entro cui verrà deliberato l'aumento, comportamento delle parti, eventuali annotazioni contenute nelle scritture contabili o, a titolo di ulteriore esempio, anche nella nota integrativa al bilancio”*, o simili.

ASD: CINQUE ANNI PER IL RIMBORSO DELL'IVA

Per la Corte di Giustizia della Lombardia prevale la legge speciale

Per il principio di specialità, alle richieste di rimborso della maggiore Iva versata presentate dalle associazioni sportive dilettantistiche (ASD), con imposta determinata in misura forfettaria, si applica lo stesso termine decadenziale quinquennale previsto dalla *lex specialis* (imposta sugli spettacoli) per l'accertamento del tributo e per l'irrogazione delle sanzioni. Così si è pronunciata la Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado della Lombardia con la sentenza n. 2669/2023 del 6 settembre 2023.

Una ASD si è opposta al diniego espresso dall'Agenzia delle Entrate rispetto all'istanza presentata al fine di ottenere il rimborso di maggiori versamenti Iva relativi agli anni dal 2015 al 2017. Il mancato accoglimento dell'istanza è stato motivato per decadenza del relativo diritto, in quanto la richiesta è stata formalizzata oltre il termine previsto dall'articolo 21 del Decreto Legislativo 546/1992 (entro due anni dal pagamento ovvero, se posteriore, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione).

I giudici di primo grado hanno accolto il ricorso dell'associazione, mettendo in evidenza come le ASD, determinando l'Iva in misura forfettaria ed operando in base alla legge su scommesse ed intrattenimenti ed in tema di sponsorizzazioni, sono soggette al termine decadenziale quinquennale



del tributo, stabilito dall'articolo 40 del DPR 640/1972 (disciplinante l'imposta sugli spettacoli), da considerarsi applicabile anche alle richieste di rimborso.

La Corte Tributaria lombarda giunge alla medesima conclusione, condividendo il richiamo operato dal primo Collegio alle disposizioni che disciplinano l'imposta sugli spettacoli «che si pone come norma speciale rispetto ai termini fissati, per le richieste di rimborso, in modo residuale dall'articolo 21 del D. Lgs. 546/1992». I giudici hanno condiviso il carattere di residualità di tale ultima disposizione, già affermato in primo grado, che prevede un termine più breve di decadenza, ma utilizzabile solo in assenza di disposizioni specifiche.

A conforto della motivazione di riconoscimento del diritto al rimborso, il Collegio ha ricordato un orientamento della giurisprudenza di legittimità (Cassazione 1166/2019), anche se relativo ad una fattispecie non perfettamente sovrapponibile a quella oggetto di esame, che ha consentito alla Corte di concludere ed affermare che «in tema di Iva, solo in ipotesi di regime ordinario è possibile applicare l'articolo 57 del DPR 633/1972, mentre nello speciale regime Iva di cui all'articolo 74, comma 6, DPR 633/1972, il termine di decadenza operante è quello fissato dall'articolo 40 del DPR 640/1972».

È stato, quindi, ritenuto applicabile il medesimo termine previsto per l'accertamento del tributo e delle violazioni e l'irrogazione delle sanzioni anche alle richieste di rimborso, avendo il contribuente scelto di aderire al regime forfettario e non all'ordinario.

RENDICONTO CONTESTATO A PROCESSO: LA ASD SALVA IL REGIME AGEVOLATO

La mancata tracciabilità è punita solo con la sanzione pecuniaria fino a 2.000 euro. Decisivo il fatto che i rilievi sulla documentazione non fossero nell'atto impugnato.

La redazione di un rendiconto economico e finanziario non veritiero da parte di una associazione sportiva dilettantistica (ASD) non consente di disconoscere il regime fiscale agevolato previsto dalla Legge n. 398/91 qualora tale rilievo venga contestato dall'Amministrazione Finanziaria dopo l'emissione dell'atto di accertamento, nel corso del processo tributario.

A decorrere dal 2016, infatti, la mera contestazione nell'atto di accertamento di violazioni in merito all'obbligo di tracciabilità degli incassi e dei pagamenti legittima soltanto la comminazione della sanzione pecuniaria di cui all'articolo 11 del D. Lgs. n. 471/97, eventualmente nella misura massima di 2.000 euro in caso di comprovata reiterazione.

Sono queste le principali conclusioni cui è giunta la CGT delle Marche, con la sentenza n. 485/1/2023 (presidente Minestrone, relatore Canosa).

La pronuncia trae origine da un avviso con cui l'Agenzia delle Entrate disconosceva in capo ad una ASD le agevolazioni fiscali previste dalla Legge n. 398/91 a causa di asserite ripetute violazioni dell'obbligo di tracciabilità degli incassi e dei pagamenti.

Impugnato tempestivamente l'atto impositivo dinanzi alla CTP di Macerata, la ASD ne eccepiva la illegittimità per violazione del principio del *favor rei* laddove, in forza dell'articolo 11 del D. Lgs. 471/97, a decorrere dal 2016, il mancato assolvimento del predetto obbligo di tracciabilità è punito soltanto con la sanzione pecuniaria da 250 euro a 2.000 euro, senza più comportare la decadenza dai benefici fiscali. Costituitasi in giudizio, l'Agenzia si opponeva alle contestazioni dell'associazione ricorrente, facendo rilevare, per la prima volta nelle proprie controdeduzioni, che a causa dei prelevamenti non rendicontati la ASD aveva altresì violato l'obbligo di redazione del rendiconto economico e finanziario veritiero e corretto e che per tale ultima violazione era prevista la decadenza dal regime agevolato.

Condividendo le conclusioni dell'Ufficio, la CTP di Ancona confermava la legittimità dell'atto impositivo.



La sentenza di primo grado veniva così appellata dalla ASD, che faceva rilevare come la pronuncia fosse viziata, essendo fondata su un rilievo (quale la asserita redazione di un rendiconto non veritiero e corretto) non riportato nell'avviso di accertamento, ma enunciato dall'Ufficio soltanto in sede processuale.

Nell'accogliere l'appello della ASD, la CGT delle Marche ha innanzitutto ricordato che il giudizio tributario costituisce un processo di impugnazione di atti amministrativi e che, per tale motivo, l'Amministrazione Finanziaria, così come affermato anche dal consolidato orientamento giurisprudenziale di legittimità, non può fondare la propria pretesa su ragioni giuridiche diverse da quelle indicate nell'atto impugnato. Pertanto, gli ulteriori rilievi contestati in capo alla ASD soltanto nel giudizio di primo grado non sono idonei a precludere il riconoscimento del regime fiscale agevolativo.

Secondo i giudici, a fronte dell'unico rilievo formulato in sede di avviso di accertamento (quale la ripetuta violazione dell'obbligo di tracciabilità dei pagamenti), è legittima la sola comminazione della sanzione pecuniaria, sebbene determinata nella misura massima di 2.000 euro a fronte della loro gravità e reiterazione, così come evincibili dall'atto impositivo e non contestate dalla ASD.

ASD: SOTTO I 25.000 EURO FATTURE ELETTRONICHE DEGLI SPONSOR

Le ASD che operino in regime di L. 398/1991 e che, nell'anno precedente, abbiano fatturato meno di 25.000 euro per ricavi commerciali, sono esonerate fino al 31 dicembre 2023 dall'obbligo di emissione di fatture elettroniche. Possono, quindi, emettere una fattura cartacea per comunicare al cliente i dati necessari a quest'ultimo al fine della emissione della fattura elettronica per conto della ASD esonerata.

Come specificato nella FAQ 54 dell'11.01.2019 dell'Agenzia delle Entrate, il cliente emetterà un fattura elettronica, riportando gli estremi della ASD (partita Iva ed altri dati anagrafici), nella sezione "cedente/prestatore", ed i suoi estremi nella sezione "cessionario/committente", specificando che la fattura è emessa per conto della ASD cedente/prestatrice.

Lo Studio resta a disposizione per ogni chiarimento ed assistenza

Studio Cassinis



STUDIO CASSINIS
Dottori Commercialisti & Avvocati

Via Fieno, 3
20123 Milano
Tel. +39 02 31 32 36

Via Barberini, 47
00187 Roma
Tel. + 39 02 31 32 36

Web: www.studiocassinis.com
e-mail: info@studiocassinis.com

