

CIRCOLARE 23/2024 DEL 17 GIUGNO 2024

LAVORO SPORTIVO

NOVITA' INTRODOTTE CON DL 71/2024

Rif. normativi e di prassi: DL 29.3.2024 n. 39 (c.d. "DL Agevolazioni fiscali") conv. L. 23.5.2024 n. 67

In sintesi

La Riforma dello sport, di cui al DLgs. 28.2.2021 n. 36, entrata in vigore l'1.7.2023, ha inciso in modo rilevante sulla disciplina applicabile al mondo sportivo, interessando soprattutto:

- *l'inquadramento civilistico degli enti sportivi professionistici e dilettantistici;*
- *la regole applicabili al lavoro sportivo, anche sotto il profilo tributario.*

Il quadro normativo sulla materia è stato successivamente modificato ad opera del DLgs. 29.8.2023 n. 120 e del DL 31.5.2024 n. 71.

Di seguito si riepiloga la disciplina relativa al lavoro sportivo, alla luce delle modifiche apportate dal suddetto DL 31.5.2024 n. 71, entrato in vigore l'1.6.2024.

1 LAVORO SPORTIVO - PROFILI CIVILISTICI

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

Il DLgs. 36/2021 detta una disciplina organica in materia, dal punto di vista civilistico, fiscale e previdenziale.

1.1 Nozione di lavoratore sportivo

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

- atleta;
- allenatore;

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

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

Inoltre, il lavoratore sportivo è tale se:

- svolge l'attività a favore di un soggetto dell'ordinamento sportivo (ossia ente iscritto al RASD, Federazioni sportive nazionali, Discipline sportive associate, Enti di promozione sportiva, associazioni benemerite, anche paralimpici, CONI, CIP, società sport e salute spa o di altro soggetto tesserato);
- esercita le mansioni ulteriori a quelle sopra indicate individuate dal CONI e dal CIP (Comitato Italiano Paralimpico), riportate nell'elenco tenuto dall'Autorità di Governo delegata in materia di sport (DPCM 26.1.2024).

Soggetti esclusi

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

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

Tipologie contrattuali

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

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

1.2 Lavoro sportivo subordinato

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

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

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

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

1.3 Lavoro sportivo autonomo

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

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

Lavoro autonomo occasionale

Ricorrendone i presupposti, le associazioni e le società sportive dilettantistiche, le Federazioni sportive nazionali, le Discipline sportive associate, le associazioni benemerite e gli Enti di promozione sportiva, anche paralimpici, il CONI, il CIP (Comitato Italiano Paralimpico) e la società Sport e salute spa possono avvalersi di prestatori di lavoro occasionale, secondo la normativa vigente.

Prestazioni sportive diverse dal lavoro subordinato o dalla collaborazione coordinata e continuativa

Quando le prestazioni sportive sono oggetto di contratto diverso da quello di lavoro

subordinato o da quello di collaborazione coordinata e continuativa, i relativi redditi costituiscono redditi di lavoro autonomo, non derivanti dall'esercizio di arti e professioni (art. 53 co. 2 lett. a) del TUIR).

Questa disposizione è stata abrogata dall'art. 3 co. 2 del DL 71/2024, a decorrere dall'1.6.2024. Ciò fa sì che i redditi derivanti dalle predette prestazioni debbano essere inquadrati a fini fiscali nelle ulteriori categorie previste dal TUIR, tra cui i redditi diversi.

1.4 Lavoro sportivo nel settore dilettantistico

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

la durata delle prestazioni oggetto del contratto, pur avendo carattere continuativo, non supera le 24 ore settimanali, escluso il tempo dedicato alla partecipazione a manifestazioni sportive;

le prestazioni oggetto del contratto risultano coordinate sotto il profilo tecnico-sportivo, in osservanza dei regolamenti delle Federazioni sportive nazionali, delle Discipline sportive associate e degli Enti di promozione sportiva, anche paralimpici.

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

1.5 Volontari

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

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

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

prestazioni specifiche rese e la loro gratuità.

Le prestazioni dei volontari non possono essere retribuite; non è tuttavia esclusa la possibilità di ricevere rimborsi spese, al ricorrere di determinate condizioni.

La disciplina applicabile varia a seconda del momento di erogazione del rimborso, per effetto delle modifiche apportate all'art. 29 co. 2 del DLgs. 36/2021 da parte dell'art. 3 co. 3 del DL 71/2024, in vigore dall'1.6.2024.

Rimborsi erogati dall'1.7.2023 al 31.5.2024

È possibile il rimborso esclusivamente delle 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.

Dal 5.9.2023 (per effetto delle modifiche apportato dal DLgs. 120/2023) le spese sostenute dal volontario possono essere rimborsate anche a fronte di autocertificazione, purché non superino l'importo di 150,00 euro mensili e l'organo sociale competente deliberi sulle tipologie di spese e le attività di volontariato per le quali è ammessa questa modalità di rimborso.

I rimborsi non concorrono a formare il reddito del volontario.

Rimborsi erogati dall'1.6.2024

È possibile il rimborso forfettario per le spese sostenute per attività svolte anche nel proprio comune di residenza, nel limite complessivo di 400,00 euro mensili, in occasione di manifestazioni ed eventi sportivi riconosciuti dalle Federazioni sportive nazionali, dalle Discipline sportive associate, dagli Enti di promozione sportiva, anche paralimpici, dal CONI, dal CIP e dalla società Sport e salute spa.

Le tipologie di spese e le attività di volontariato per le quali è ammessa questa modalità di rimborso dovranno essere individuate con delibera da parte dei citati enti.

Gli enti che erogano i rimborsi forfettari devono comunicare attraverso il RASD i nominativi dei volontari e l'importo corrisposto, entro la fine del mese successivo al trimestre di svolgimento delle prestazioni sportive del volontario sportivo.

I rimborsi forfettari non concorrono a formare il reddito del volontario; tuttavia, tali somme concorrono al superamento dei limiti di non imponibilità:

- previdenziale, pari a 5.000,00 euro annui, costituendo base imponibile previdenziale al relativo superamento (art. 35 co. 8-bis del DLgs. 36/2021);
- ai fini fiscali, pari a 15.000,00 euro annui per le imposte dirette e a 85.000,00 euro annui ai fini IRAP (art. 36 co. 6 del DLgs. 36/2021).

2 LAVORO SPORTIVO - PROFILI PREVIDENZIALI

La disciplina del lavoro sportivo presenta diverse peculiarità anche sotto il profilo previdenziale.

2.1 Regime contributivo dei lavoratori sportivi professionisti

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

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

Ricorrendone i presupposti, al suddetto Fondo sono altresì iscritti i lavoratori sportivi autonomi, anche nella forma di collaborazioni coordinate e continuative ai sensi dell'art. 409 co. 1 n. 3 c.p.c., operanti nei settori professionistici.

2.2 Regime contributivo dei lavoratori sportivi dilettanti

Nel settore dilettantistico:

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

Gestione separata INPS - Aliquote contributive

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

al rapporto di lavoro) è stabilita in misura pari al:

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

Gestione separata INPS - Esenzione contributiva

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

I rimborsi forfettari erogati a decorrere dall'1.6.2024 ai volontari sportivi concorrono al raggiungimento dei limiti di non imponibilità previdenziale in esame e costituiscono base imponibile previdenziale al relativo superamento.

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

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

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

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

3 LAVORO SPORTIVO - TUTELA CONTRO GLI INFORTUNI

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

Diversamente, vige l'obbligo assicurativo di cui all'art. 51 della L. 289/2002 (che comprende i casi di infortunio avvenuti in occasione e a causa dello svolgimento di attività sportiva dai quali sia derivata la morte o un'inabilità permanente) per:

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

4 COLLABORAZIONI AMMINISTRATIVE E GESTIONALI

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

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

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

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

Profili previdenziali e assicurativi

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

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

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

5 TRATTAMENTO FISCALE DEL LAVORO SPORTIVO

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

- è stata abrogata la parte dell'art. 67 co. 1 lett. m) del TUIR, relativa all'inquadramento

tra i redditi diversi dei compensi percepiti nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche e da rapporti di collaborazione di carattere amministrativo-gestionale non professionali;

- è stato abrogato il co. 3 dell'art. 53 del TUIR, che regolava il trattamento dei redditi degli sportivi professionisti derivanti dalle prestazioni sportive oggetto di contratto di lavoro autonomo ex L. 91/81 (legge che è stata parimenti abrogata);
- è stata introdotta la nuova lett. a) all'art. 53 co. 2 del TUIR, che inquadra tra i redditi di lavoro autonomo non professionali quelli derivanti da prestazioni sportive oggetto di contratto diverso da quello di lavoro subordinato o da quello di collaborazione coordinata e continuativa; tale lett. a) è stata però abrogata ad opera dell'art. 3 co. 2 del DL 71/2024, a decorrere dall'1.6.2024.

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

5.1 Soglia di esenzione fiscale fino a 15.000,00 euro

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

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

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

I rimborsi forfettari riconosciuti a decorrere dall'1.6.2024 ai volontari sportivi non concorrono a formare il reddito del volontario; tuttavia, tali somme rilevano ai fini del superamento della soglia di esenzione fiscale in esame.

Autocertificazione dei compensi percepiti

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

Periodo transitorio

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

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

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

5.2 Premi agli sportivi

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

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

Soglia minima di 300,00 euro per il 2024

I premi corrisposti dal 29.2.2024 al 31.12.2024 agli atleti partecipanti a manifestazioni sportive dilettantistiche non sono soggetti a ritenuta se l'ammontare complessivo delle somme non supera l'importo di 300,00 euro; se tale limite è superato, le somme sono assoggettate interamente a ritenuta (art. 14 co. 2-*quater* del DL 215/2023, conv. L.

18/2024).

5.3 Esenzione dalla base imponibile irap

È prevista una specifica agevolazione IRAP, applicabile a tutti i singoli compensi per i collaboratori coordinati e continuativi nell'area del dilettantismo inferiori all'importo annuo di 85.000,00 euro; tali somme non concorrono alla determinazione della base imponibile IRAP.

I rimborsi forfettari riconosciuti a decorrere dall'1.6.2024 ai volontari sportivi rilevano ai fini del superamento della predetta soglia di 85.000,00 euro.