



NOTA INFORMATIVA 16/2023

RIFORMA DEL LAVORO SPORTIVO IN VIGORE DAL 1° LUGLIO 2023

Pur con numerose perplessità - che in parte dovrebbero essere fugate dai decreti correttivi in corso di pubblicazione - dal prossimo 1° luglio 2023 entrano in vigore le disposizioni in tema di lavoro sportivo contenute nel D.Lgs. 36/2021 (uno dei cinque decreti di attuazione della Riforma dello Sport introdotta con la Legge delega 86/2019).

Si tratta di novità decisamente impattanti per il mondo sportivo e che vanno a modificare comportamenti consolidati nel tempo.

Nell'attesa che gli enti previdenziali e assicurativi di riferimento (Inps e Inail), nonché l'Agenzia delle entrate si pronuncino ufficialmente sui rispettivi ambiti di competenza, e che gli annunciati correttivi vengano pubblicati in Gazzetta Ufficiale, si forniscono pertanto queste prime indicazioni nell'attesa di poter ritornare su questi temi per commentarne i relativi contenuti.

L'aspetto più rilevante delle nuove disposizioni è che con la disciplina in vigore dal prossimo 1° luglio vengono ricondotte nell'ambito dei rapporti di lavoro (autonomo o subordinato) tutte quelle collaborazioni sportive che in base alla disciplina previgente potevano essere retribuite con rimborsi forfettari o compensi sportivi che risultavano privi di qualsivoglia tutela previdenziale e assicurativa e che potevano fruire della totale esenzione contributiva e fiscale (quest'ultima fino alla soglia dei 10.000 euro).

Dal 1° luglio 2023, pertanto, non possono più essere corrisposte somme che costituiscono redditi diversi ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera m), Tuir, atteso che tale disposizione viene in toto abrogata.

Nel nuovo scenario normativo così delineato, quindi, i sodalizi sportivi dilettantistici che dovranno risultare iscritti nel nuovo Registro Nazionale delle attività sportive dilettantistiche (definito anche RAS) potranno avvalersi delle seguenti figure:

- lavoratori dipendenti;
- collaboratori coordinati e continuativi detti anche co.co.co (relativamente a dette figure il legislatore ha previsto una presunzione di legge circa la natura autonoma del rapporto quando l'impegno non supera un certo numero di ore settimanali, attualmente 18 ma che il correttivo in arrivo dovrebbe innalzare a 24);
- collaboratori di natura occasionale;
- titolari di partita iva;
- lavoratori con compiti amministrativo-gestionali (quindi, non sportivi) che laddove presentino i requisiti per essere qualificati come co.co.co. potranno beneficiare delle medesime agevolazioni fiscali e contributive previste per i co.co.co sportivi ma con gli ordinari adempimenti gestionali e Inail;
- lavoratori non sportivi soggetti alle regole ordinarie.

I Decreti correttivi di prossima emanazione, proprio in quanto dovrebbero entrare in vigore dopo la data del 1° luglio 2023, certamente disporranno differimenti nella esecuzione degli obblighi e adempimenti previsti dalla nuova disciplina.

Relativamente alle agevolazioni previste per i nuovi lavoratori sportivi "autonomi" il D.Lgs. 36/2021 (così come modificato dal prossimo correttivo) dovrebbe stabilire quanto segue:

- una fascia di 5.000 euro di esonero contributivo;
- la competenza della gestione separata Inps (in luogo dell'ex Enpals) con applicazione dell'aliquota del 25% (24% se il beneficiario gode di altra tutela previdenziale) versata integralmente dal committente con 1/3 a carico del collaboratore;
- la progressività degli oneri previdenziali, prevedendo la decurtazione al 50% dell'imponibile fino al 2027;
- il non assoggettamento ad Irpef dei compensi di importo complessivamente inferiore a 15.000 euro annui;

- la previsione che i compensi erogati esclusivamente ai co.co.co. sportivi non costituire base imponibile ai fini Irap per un massimo di 85.000 euro, secondo la modifica apportata all'articolo 35 dal correttivo.

Accanto alle richiamate agevolazioni di natura fiscale e contributiva, sono previste ulteriori semplificazioni rispetto agli ordinari adempimenti giuslavoristici e in particolare:

- la comunicazione di instaurazione del rapporto attraverso il Ras;
- l'esonero dall'obbligo di comunicazione preventiva per i compensi di importo inferiore ad euro 5.000;
- la possibilità di effettuare la comunicazione dei flussi retributivi per il calcolo dei contributi attraverso il Ras;
- la possibilità di non emettere busta paga per compensi inferiori a 15.000 euro (*plafond* al di sotto del quale non è prevista ritenuta fiscale);
- la possibilità di emettere le buste paga attraverso il Ras.

Dette semplificazioni rispondono all'esigenza di alleggerire gli adempimenti e garantire alle organizzazioni sportive la possibilità di assolverli in via autonoma attraverso il nuovo Registro senza dover necessariamente ricorrere all'assistenza di un consulente del lavoro.

Con riferimento, invece, ai lavoratori sportivi "dipendenti" è prevista unicamente l'agevolazione fiscale consistente nell'esonero fino a 15.000 euro, essendo gli stessi soggetti a contribuzione previdenziale al Fondo Pensione Sportivi Professionisti gestito dall'Inps (ex gestione Enpals) con aliquota del 33% versata dal datore di lavoro, di cui il 9,19% a carico del dipendente, sull'intero importo, a cui si sommano le aliquote minori.

⇒ Disciplina Inail: dubbi sulla soglia

Con riferimento alla copertura Inail la stessa è prevista tanto per i dipendenti quanto per gli autonomi, con esclusione dei titolari di partita iva e dei lavoratori autonomi occasionali.

Relativamente ai soggetti obbligati non è ad oggi ancora stato chiarito se per le co.co.co la soglia di esenzione prevista ai fini previdenziali nel limite dei 5.000 euro possa essere fruita anche ai fini assicurativi.

Il prossimo decreto correttivo, inoltre, dovrebbe stabilire che nella determinazione del premio assicurativo si debba tener conto "dei soli rischi non coperti" attraverso il tesseramento; pertanto, si dovrà distinguere i lavoratori "sportivi" rispetto ai lavoratori "non sportivi".

Da ultimo, si segnala per i sodalizi sportivi la necessità di aprire una propria posizione Inail qualora non ne siano già provvisti.

I RIMBORSI SPESE PER DIPENDENTI E AMMINISTRATORI

La tematica dei rimborsi spese erogati a dipendenti e amministratori è certamente molto sentita dalle aziende, per la frequenza con cui si pone nella pratica quotidiana e per le numerose complicazioni burocratiche, amministrative e fiscali connesse all'argomento.

A seguire, si propone un'analisi delle casistiche di maggior rilievo, con l'utilizzo di tabelle di sintesi ove utile.

Il concetto di trasferta

Innanzitutto, va specificato che - in ambito fiscale - per "trasferta" si intende un trasferimento richiesto e autorizzato dal datore al di fuori del Comune dove è ubicata la sede di lavoro del dipendente.

Per quanto attiene gli amministratori, poiché potrebbe non essere stato specificato nel mandato (vale a dire nel verbale di nomina) il luogo ove espletare l'incarico, si fa riferimento convenzionale al luogo di residenza dell'amministratore stesso.

A rimarcare quanto sopra, il Tuir prevede che le indennità o i rimborsi di spese per le trasferte nell'ambito del territorio comunale, tranne i rimborsi di spese di trasporto comprovate da documenti provenienti dal vettore, concorrono a formare il reddito del percettore.

Va ricordato che il Tuir prevede differenti modalità di ristorare il dipendente del disagio subito per la trasferta, oltre che per la restituzione di eventuali somme pagate per conto dell'azienda.

In linea di principio, possiamo dire che il rimborso può essere:

1. **analitico**, o come si ha l'abitudine di dire "a piè di lista", evocando l'elenco dei rimborsi presentato al datore di lavoro (e qui si valorizza la restituzione delle spese);
2. **forfettario**, con differenti combinazioni tra il vero e proprio *forfait* e gli elementi forfettari e analitici (e qui si valorizza il disagio e l'eventuale spesa).

Il rimborso analitico o a piè di lista

In caso di rimborso analitico delle spese per trasferte o missioni fuori del territorio comunale non concorrono a formare il reddito i rimborsi di spese documentate relative:

- al vitto;
- all'alloggio;
- al viaggio e al trasporto;
- al rimborso di altre spese, anche non documentabili ed eventualmente sostenute dal dipendente, fino all'importo massimo giornaliero di 15,49 euro, elevate a 25,82 euro per le trasferte all'estero (nel passato, si giustificava tale disposizione evocando i gettoni telefonici per le chiamate, le mance, etc.).

Tale impostazione appare quella maggiormente equilibrata, in quanto non determina alcun vantaggio né documento per alcuno; ogni spesa sostenuta e documentata viene rimborsata senza alcun effetto sul reddito del dipendente, posto che reddito non esiste, ma solo ristoro della spesa sostenuta (con l'eccezione delle piccole spese non documentabili).

Va però evidenziato che, in capo alla società erogante, il Tuir pone dei limiti di deducibilità.

Infatti, si riscontrano i seguenti valori:

- le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa sono ammesse in deduzione per un ammontare giornaliero non superiore a 180,76 euro; il predetto limite è elevato a 258,23 euro per le trasferte all'estero;
- se il dipendente o il collaboratore sia stato autorizzato a utilizzare un autoveicolo di sua proprietà, ovvero noleggiato al fine di essere utilizzato per una specifica trasferta, la spesa deducibile è limitata, rispettivamente, al costo di percorrenza o alle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali, ovvero 20 se con motore diesel.

Effetti fiscali per le indennità analitiche di trasferta fuori Comune		
T	Dipendente o collaboratore	Datore di lavoro
Vitto e alloggio	Nessuna tassazione	Deduzione di un ammontare massimo giornaliero di 180,76 euro per Italia e 258,23 euro per estero (eccedenza non deducibile)
Piccole spese non documentate	Nessuna tassazione, nei limiti di un massimo giornaliero di 15,49 euro in Italia e 25,82 euro all'estero (eccedenza tassata)	Deduzione nei limiti di un massimo giornaliero di 15,49 euro in Italia e 25,82 euro all'estero (eccedenza non deducibile)
Viaggi e trasporti con mezzi pubblici	Nessuna tassazione	Deduzione integrale
Viaggi con veicolo proprio (rimborsi chilometrici)	Nessuna tassazione nei limiti delle tabelle Aci corrispondenti al veicolo (eccedenza tassata)	Deduzione nei limiti del costo di percorrenza Aci relativo ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali, ovvero 20 se con motore diesel (eccedenza non deducibile)

Viaggio con veicolo noleggiato (tariffe di noleggio)	Nessuna tassazione nei limiti delle tariffe pagate per il noleggio effettivo (eccedenza tassata)	Deduzione nei limiti delle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali, ovvero 20 se con motore diesel (eccedenza non deducibile)
---	--	---

Il rimborso forfettario o parzialmente forfettario

Il Legislatore fiscale idealizza anche una modalità di rimborso forfettario, presumibilmente distribuendo su 3 componenti (paritarie nel peso) le seguenti componenti:

- vitto;
- alloggio;
- piccole spese non documentate.

In aggiunta a tali componenti, rimangono sempre considerate in via analitica e autonoma le spese di viaggio e trasporto, che quindi possono essere rimborsate a parte al lavoratore.

Tornando alle tre componenti “*basiche*”, è possibile utilizzare:

1. solo una misura forfettaria onnicomprensiva, per un totale di 46,48 euro al giorno (importo elevato a 77,47 euro per le trasferte all'estero), sempre al netto delle spese di viaggio e di trasporto. Sino a tale limite il dipendente non tassa nulla. L'eventuale parte eccedente concorre al reddito;
2. una somma forfettaria per solo una delle componenti. Infatti, in caso di rimborso delle spese di alloggio, ovvero di quelle di vitto, o di alloggio o vitto fornito gratuitamente il limite è ridotto di un terzo;
3. una somma forfettaria per due componenti su tre. Infatti, il limite è ridotto di due terzi (quindi si applica il *forfait* di 15,49 euro) in caso di rimborso sia delle spese di alloggio che di quelle di vitto.

I numeri tornano, dunque, come si può evincere dalla tabella che segue (salvo arrotondamenti che si ignorano, in quanto gli importi derivano dalla conversione in euro di precedenti parametri espressi in lire).

Trasferte non gestite integralmente con il rimborso analitico				
Tipologia	Importo Italia non tassato	Importo Italia tassato	Importo estero non tassato	Importo estero tassato
Forfait integrale	46,48 + viaggio e trasporto	Parte eccedente (escluso viaggio e trasporto)	77,47 + viaggio e trasporto	Parte eccedente (escluso viaggio e trasporto)
1 elemento forfait	30,96 + viaggio e trasporto + vitto o alloggio analitico	Parte eccedente rispetto al forfait (escluso viaggio e trasporto)	54,65 + viaggio e trasporto + vitto o alloggio analitico	Parte eccedente rispetto al <i>forfait</i> (escluso viaggio e trasporto)
2 elementi forfait	15,49 + Viaggio e trasporto + vitto e alloggio analitico	Parte eccedente rispetto al <i>forfait</i> (escluso viaggio e trasporto)	25,82+ viaggio e trasporto + vitto e alloggio analitico	Parte eccedente rispetto al <i>forfait</i> (escluso viaggio e trasporto)

Anche in questo caso, valgono – in capo al datore di lavoro – i limiti di deduzione evidenziati nella tabella del precedente paragrafo.

Le modalità di contabilizzazione

Per quanto attiene l'imputazione contabile, va detto che:

- le indennità analitiche vanno contabilizzate secondo la tipologia di spesa rifiuta, sino ai limiti della medesima. L'eventuale eccedenza, tassata in capo al dipendente, è costo del lavoro a tutti gli effetti;

- le indennità forfettarie sono componenti a tutti gli effetti del costo del lavoro, da contabilizzare nella voce B9 del Conto economico.

La documentazione necessaria

Da tempo, il fisco non richiede più che il dipendente, prima di recarsi in trasferta, debba ricevere una apposita autorizzazione scritta dal datore di lavoro.

Potrebbe invece risultare utile e logico, autorizzare il dipendente all'utilizzo del proprio veicolo, in modo da verificare in anticipo:

- il costo chilometrico che sarà addebitato;
- eventuali limiti alla deduzione del medesimo, secondo quanto sopra precisato.

In relazione ai rimborsi chilometrici, poi, è necessario che il dipendente compili un apposito prospetto nel quale, oltre a indicare le proprie generalità e gli estremi del veicolo utilizzato, specifichi quanto segue:

Data	Motivo spostamento	Partenza da	Arrivo a	Km percorsi	Tariffa ACI	Totale euro

Si ricorda che le tariffe Aci comprendono il costo del carburante e non quello del pedaggio autostradale che, per conseguenza, potrà rientrare nel conteggio dei rimborsi richiesti; quindi, il pedaggio autostradale pagato dal dipendente/amministratore in trasferta potrà essere aggiunto alla richiesta di rimborso chilometrico, senza che tale somma costituisca reddito per il dipendente.

Cordiali saluti

F. Cignolini