



Associazioni Sportive dilettantistiche: no ad attività commerciali

Renzo La Costa

Il personale utilizzato nella veste di istruttore da una A.S.D nell'ambito di una attività non dilettantistica ma riconducibile ad attività commerciale, deve essere assoggettato a contribuzione pur mancando l'accertamento della subordinazione.

Così conclude l'ordinanza della Corte di Cassazione nr.11492 del 30.4.2019.

Una Associazione Sportiva Dilettantistica proponeva innanzi al Tribunale in funzione di giudice del lavoro opposizione alla cartella esattoriale con la quale l'INPS aveva chiesto il pagamento di una somma per omessa contribuzione e sanzioni; detta cartella traeva origine da un verbale di accertamento in cui gli ispettori della Direzione Provinciale del Lavoro e dell'ENPALS - all'esito dell'ispezione effettuata presso la predetta Associazione nel corso della quale venivano esaminate le posizioni lavorative degli istruttori (una ventina) ivi impegnati - accertavano l'assoggettamento all'obbligo contributivo per i compensi corrisposti a quattro dei detti istruttori avendo ritenuto che questi ultimi svolgessero attività non funzionali all'organizzazione ovvero alla partecipazione a manifestazioni od eventi sportivi dilettantistici, bensì ad un'attività meramente commerciale della palestra gestita dall'Associazione stessa.

L'adito giudice accoglieva l'opposizione ma tale decisione veniva riformata dalla Corte territoriale che condannava l'Associazione al pagamento in favore dell'INPS della somma contestata, avendo ritenuto:

- che il riconoscimento di associazione sportiva dilettantistica da parte del CONI ed il pagamento agli istruttori di compensi annui inferiori ad euro 7.500,00 erano requisiti necessari ma non sufficienti a qualificare l'attività svolta come dilettantistica;
- che la nozione di attività dilettantistica, non poteva essere ricavata dalla L. 23 marzo 1981 n. 91 (recante norme in materia di rapporti tra società e sportivi professionisti) ma doveva essere individuata nell'assenza di interessi economici lucrativi o, più genericamente, di guadagno patrimoniale sottesi all'attività sportiva;
- che, nel caso in esame, dalla espletata istruttoria erano emersi elementi tali da far ritenere la natura commerciale dell'attività svolta nella palestra

- dell'Associazione e, quindi, l'assoggettabilità a contribuzione dei compensi versati ai quattro istruttori;
- che era dovuta solo la contribuzione cd. "minore" ENPALS (per maternità e malattia) mancando il presupposto della subordinazione;

Ricorreva per Cassazione l'Associazione, sostenendo tra l'altro che la sentenza impugnata non si era uniformata alla più ampia (e corretta) accezione di attività sportiva dilettantistica definitivamente riconosciuta dal Legislatore che, con l'art. 35 del D.L. n. 207/2008 aveva fornito un'interpretazione autentica del disposto della lettera m) dell'art. 67 del d.P.R. n. 917/1986 (TUIR). Lamentava anche omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione circa fatti controversi e decisivi per il giudizio, emersi dall'istruttoria in riferimento alla natura dell'attività svolta dai quattro istruttori in favore dell'Associazione, per non aver tenuto conto della certificazione del CONI relativa al riconoscimento della finalità sportiva dilettantistica dell'Associazione e dei requisiti della marginalità del compenso e della occasionalità della prestazione sportiva resa in favore dell'Associazione emergenti in modo incontrovertibile dalla documentazione in atti.

La suprema Corte ha ritenuto infondati i motivi di ricorso. Ed infatti la Corte territoriale si è fatta carico di individuare la nozione di attività sportiva dilettantistica delineata dall'art. 67, lett. m) del d.P.R. n. 917/1986 come interpretato dall'art. 35, comma 5, del D.L. n. 207/2008 e, quindi, ha chiarito come dalle risultanze della istruttoria espletata, fosse emerso che una parte dell'attività svolta dalla palestra dell'Associazione non fosse di tipo sportivo dilettantistico ma avesse un carattere commerciale e, dunque, i compensi pagati agli istruttori che tenevano corsi riferibili ad attività di natura commerciale fossero soggetti a contribuzione. Peraltro, vale ricordare che la stessa Corte, sia pure ad altri fini, ha avuto modo di precisare che «In tema di agevolazioni tributarie, l'esenzione d'imposta prevista dall'art. 111 (ora 148) del d.P.R. n. 917 del 1986 in favore delle associazioni non lucrative dipende non dall'elemento formale della veste giuridica assunta (nella specie, associazione sportiva dilettantistica), ma dall'effettivo svolgimento di attività senza fine di lucro, il cui onere probatorio incombe sulla contribuente e non può ritenersi soddisfatto dal dato del tutto estrinseco e neutrale dell'affiliazione alle federazioni sportive ed al Coni»*

E' stato anche chiarito che «Affinché un'associazione sportiva dilettantistica possa beneficiare delle agevolazioni fiscali previste in materia di IVA e di IRPEG, rispettivamente, dall'art. 4 d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, e dall'art. 111 d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, non è sufficiente la sua astratta sussumibilità in una delle categorie previste da tali norme, ma è necessario che essa dia prova di svolgere la propria attività nel pieno rispetto di tutte le prescrizioni imposte da esse» **

Ne discende quindi che correttamente la Corte territoriale ha verificato se, in concreto, l'attività svolta dall'Associazione fosse o meno interamente di natura "sportiva dilettantistica";

Inoltre la stessa corte territoriale ha valutato correttamente la fondatezza nel merito della pretesa dell'istituto limitandola solo alla contribuzione cd. "minore" riferibile ai lavoratori autonomi quali erano i quattro istruttori in questione.

Ricorso rigettato.

*(Cass. n. 10393 del 30/04/2018; Cass. n.16449 del 05/08/2016).

** (Sentenza n.8623 del 30/05/2012

LETTERA CIRCOLARE DEL 1° DICEMBRE 2016



Prot. n. 1/2016

Alle Direzioni interregionali e territoriali del lavoro

LORO SEDI

All'INPS

Direzione centrale vigilanza prevenzione e contrasto dell'economia sommersa

All'INAIL

Direzione centrale rapporto assicurativo

Alla Provincia Autonoma di Bolzano

Alla Provincia Autonoma di Trento

All'Ispettorato regionale del lavoro di Palermo

Oggetto: società ed associazioni sportive dilettantistiche – vigilanza – indicazioni operative.

Il trattamento, ai fini previdenziali, dei compensi erogati dalle associazioni sportive dilettantistiche e dalle società sportive dilettantistiche presenta da sempre aspetti che meritano di essere chiariti, in quanto continuano a dar luogo in sede applicativa a numerosi contenziosi.

Le attività ispettive condotte, negli ultimi anni, dall'INPS e dal Ministero del lavoro sui diversi soggetti del mondo sportivo hanno spesso evidenziato l'utilizzo della norma agevolativa da parte di soggetti che non ne avevano titolo, ma hanno anche fatto emergere la necessità di chiarimenti volti a definire con precisione i casi in cui trova applicazione l'art. 67, comma 1 lett. m), del TUIR.

Le stesse pronunce, sia in sede amministrativa che in sede giurisprudenziale, originate dalle opposizioni ai verbali di accertamento, sono state spesso contraddittorie, non fornendo una indicazione univoca in merito ai criteri da utilizzare.

Ciò premesso, facendo seguito alle indicazioni già fornite dal Ministero del lavoro con nota del 21 febbraio 2014 prot. n. 4036, i cui contenuti si richiamano integralmente, si ritiene opportuno precisare quanto segue.

In primo luogo va ricordato che i rapporti di collaborazione nel mondo dello sport dilettantistico trovano la loro disciplina nell'art. 90 della L. n. 289/2002 e ss. modificazioni, nel D.L. n. 136/2004 (conv. da L. n. 186/2004), nell'art.67, comma 1 lett. m), del TUIR, nonché nel D.Lgs. n. 81/2015, che costituiscono gli unici riferimenti normativi per definire il trattamento fiscale e previdenziale di tali rapporti unitamente alle regole dettate dalla L. n. 91 del 1981 per lo sport professionistico.

L'esame delle norme sopra citate consente di affermare che la volontà del Legislatore in questi ultimi anni è stata certamente quella di riservare ai rapporti di collaborazione sportivo-dilettantistici una **normativa speciale**, volta a favorire e ad agevolare la pratica dello sport dilettantistico, rimarcando le specificità di tale settore che contempla anche un trattamento differenziato rispetto alla disciplina generale che regola i rapporti di lavoro.

Venendo al merito di tali rapporti è necessario, preliminarmente, porre l'attenzione su due aspetti:

1. qualifica del soggetto che eroga il compenso;
2. natura delle prestazioni svolte dal collaboratore.

Sul primo punto sono di supporto le pronunce della Corte di appello di Milano, (sent. 1172/14 del 10 dicembre 2014) e della Direzione interregionale del lavoro di Napoli (decreto del 29 ottobre 2015) che hanno posto l'attenzione sul soggetto erogante, ribadendo che per l'applicazione del regime agevolativo *“ciò che conta è che le collaborazioni vengano svolte a favore di organismi che perseguono finalità sportive dilettantistiche **riconosciuti dal C.O.N.I.**”*.

Pertanto, non solo è necessario che siano perseguite finalità sportive dilettantistiche, ma il soggetto erogante deve essere anche **riconosciuto** dal C.O.N.I.

Nell'ambito del mondo sportivo perseguono certamente tali finalità il C.O.N.I., le Federazioni Sportive Nazionali, le Discipline Sportive Associate e gli Enti di Promozione Sportiva; per quanto riguarda, invece, le singole associazioni sportive dilettantistiche e le società sportive dilettantistiche, occorre avere riguardo ad ulteriori aspetti.

Come noto le agevolazioni sono applicabili unicamente alle ASD e SSD che perseguono finalità sportive-dilettantistiche **senza fine di lucro**.

Per l'individuazione di tali soggetti il legislatore ha affidato al C.O.N.I. la funzione di *“unico certificatore della effettiva attività sportiva svolta dalle società e dalle associazioni sportive dilettantistiche”* (art. 7 del D.L. n. 136/2004, conv. da L. n. 186/2004).

Tale certificazione attualmente avviene attraverso l'iscrizione delle ASD e delle SSD al registro delle società sportive che è stato oggetto di una profonda revisione, fortemente voluta dal C.O.N.I. per eliminare quei fenomeni di elusione spesso riscontrati in sede di verifica.

Gli accorgimenti adottati dal C.O.N.I. a seguito di un approfondito confronto con l'INPS e con l'Agenzia delle entrate, hanno reso il registro strumento idoneo a certificare la natura dell'associazione/società sportiva e l'effettiva attività sportiva svolta sotto il controllo dei soggetti affilianti (FSN, DSA, EPS).

La corretta individuazione dei soggetti (ASD, SSD) eroganti, attraverso il registro delle società sportive, **costituisce la condizione principale per l'applicazione del regime agevolativo**; ciononostante è altresì necessario che, successivamente, si proceda alla valutazione delle attività svolte dai singoli collaboratori.

Le prestazioni sono analiticamente indicate dal legislatore attraverso l'art. 67 del TUIR e le norme successive che ne hanno definito con precisione i limiti.

L'art. 67, comma 1 lett. m), del TUIR, riconduce tra i redditi diversi - e quindi non assoggettabili a contribuzione - *“le indennità di trasferta, i rimborsi forfettari di spesa, i premi e i compensi erogati nell'esercizio diretto di attività sportive dilettantistiche dal C.O.N.I., dalle*

Federazioni Sportive Nazionali, dagli Enti di promozione e da qualunque organismo, comunque denominato, che persegue finalità sportivo dilettantistiche e che da essi sia riconosciuto. Tale disposizione si applica anche ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di carattere amministrativo gestionale di natura non professionale resi in favore di società e associazioni sportive dilettantistiche”.

La norma successiva (l'art. 35, comma 5, del D.L. n. 207/2008, convertito da L. n. 14/2009) ha successivamente chiarito il concetto di “*esercizio diretto di attività sportiva*” precisando che in tale ambito rientrano **non solo le prestazioni rese per la partecipazione a gare e/o manifestazioni sportive, ma anche tutte quelle relative allo svolgimento delle attività dilettantistiche di formazione, di didattica, di preparazione e di assistenza intese nell’accezione più ampia del termine attività sportiva.**

Su tale argomento è intervenuta anche l’Agenzia delle entrate la quale ha chiarito che in questa tipologia possono essere ricompresi i compensi erogati ai soggetti che svolgono attività di formazione, didattica, preparazione e assistenza all’attività sportiva dilettantistica, ossia di soggetti che non svolgono una attività durante la manifestazione, ma rendono le prestazioni indicate a prescindere dalla realizzazione dell’attività sportiva.

Sulla base di questi chiarimenti normativi e di prassi è possibile avere un quadro di riferimento per definire le prestazioni che rientrano nell’art. 67 del TUIR ma è necessario, in sede di accesso, verificare, sulla base delle indicazioni fornite dalle singole Federazioni che attuano il riconoscimento della ASD/SSD, quali sono le attività necessarie per garantire l’avviamento e la promozione dello sport e le qualifiche dei soggetti che devono attuare tali attività.

A solo titolo di esempio è possibile citare: gli istruttori, gli addetti al salvamento nelle piscine, i collaboratori amministrativi e ogni altra figura espressamente prevista dai regolamenti federali per lo svolgimento dell’attività.

Appare opportuno chiarire che la qualifica acquisita, attraverso specifici corsi di formazione tenuti dalle Federazioni, dai soggetti che svolgono le mansioni sopra indicate (qualifica di istruttore, allenatore, addetto al salvamento, ecc.) **non rappresenta in alcun modo un requisito, da solo sufficiente, per ricondurre tali compensi tra i redditi di lavoro autonomo**, non essendo tale qualifica requisito di professionalità, ma unicamente requisito richiesto dalla federazione di appartenenza per garantire un corretto insegnamento della pratica sportiva.

Pertanto, sulla base delle considerazioni sopra esposte, alla luce della normativa vigente, appare chiaro che l’applicazione della norma agevolativa che riconduce tra i redditi diversi le indennità erogate ai collaboratori è consentita solo al verificarsi delle seguenti condizioni:

1 – che l’associazione/società sportiva dilettantistica sia regolarmente riconosciuta dal CONI attraverso l’iscrizione nel registro delle società sportive;

2 – che il soggetto percettore svolga mansioni rientranti, sulla base dei regolamenti e delle indicazioni fornite dalle singole federazioni, tra quelle necessarie per lo svolgimento delle attività sportivo-dilettantistiche, così come regolamentate dalle singole federazioni.

In tale ottica, le qualifiche acquisite dai singoli soggetti attraverso appositi corsi di formazione promossi dalle singole federazioni, nonché la loro iscrizione in albi o elenchi tenuti dalle Federazioni o dal Coni attestanti la capacità di esercitare determinate attività di formazione, non possono essere considerati di per sé elementi per ricondurre i redditi percepiti da tali soggetti tra quelli aventi “*natura professionale*”.

Da ultimo si ricorda che la stessa regolamentazione prevista dal decreto legislativo n. 15/2016, in attuazione della direttiva 2013/55/UE del Parlamento europeo, relativa al riconoscimento delle qualifiche professionali, che attribuisce al Coni la competenza per il riconoscimento “*delle professioni di maestro di scherma, allenatore, preparatore atletico, direttore tecnico sportivo, dirigente sportivo e ufficiale di gara*”, deve essere intesa come uno strumento

volto a fissare i criteri che consentono anche a soggetti stranieri la possibilità di svolgere in Italia le attività sopra elencate.

Si raccomanda, pertanto, a tutto il personale ispettivo che svolge accertamenti in tale ambito di conformarsi alle presenti indicazioni.

IL CAPO DELL'ISPettorATO

Paolo Pennesi